

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ÉDER DA SILVEIRA DE ALMEIDA

***BENCHMARKING* APLICADO A CENTROS DE RESPONSABILIDADE:
UMA PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DA MELHORIA OBTIDA.**

FLORIANÓPOLIS
2003

ÉDER DA SILVEIRA DE ALMEIDA

***BENCHMARKING* APLICADO A CENTROS DE RESPONSABILIDADE:
UMA PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DA MELHORIA OBTIDA.**

Trabalho monográfico apresentado para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pela Universidade
Federal de Santa Catarina.

Orientador:
Prof. Orientador Luiz Felipe Ferreira, MSc.

Florianópolis
2003

ÉDER DA SILVEIRA DE ALMEIDA

**BENCHMARKING APLICADO A CENTROS DE RESPONSABILIDADE:
UMA PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DA MELHORIA OBTIDA.**

Monografia apresentada como trabalho de conclusão de curso para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Santa Catarina.

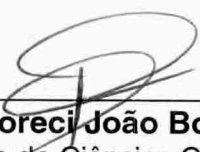
Este trabalho foi julgado adequado para a obtenção do título requerido e, portanto, aprovado em sua forma final, obtendo a nota de 6.5, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:



Prof. Orientador **Luiz Felipe Ferreira, MSc.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC

Nota atribuída6.5.....



Prof. **Loreci João Borges, Dr.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC


Nota atribuída6.5.....



Prof. **Vladimir Arthur Fey, MSc.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC

Nota atribuída6.5.....

Florianópolis, 01 de julho de 2003.



Prof. Luiz Felipe Ferreira.
Coordenador de Monografia - UFSC

AGRADECIMENTOS

Primeiramente eu agradeço a **José** e a **Vera**, pelo amor, carinho e pela pizza (sem esquecer do cão quente também). Pelo suporte financeiro e emocional ao longo desses 22 anos de vida. Aqui começa uma nova etapa de nossas vidas. Obrigado por tudo.

A meus outros familiares. **Igor, André, Glacy, Alexandre**, o pequeno **Arthur, Paulo César, Dóris, Laura**, e todos os demais, por terem contribuído de uma forma ou de outra para eu chegar aqui, vivo e feliz. Obrigado.

Aos dois irmãos que eu fiz na Universidade, **Joel Perozo** e **Fernando Nitz**. Não são irmãos de sangue, mas são meus irmãos de fé para o resto da vida. Obrigado por me ajudarem, me darem força, me incentivarem, me apoiarem. Pelas festas e pelos momentos de sufoco que passamos juntos. Obrigado pela amizade.

Aos outros amigos da Universidade, em especial: **Araceli, Célia, Danilo, Dulciane, Fabrício, Giselle, Graciele, Henrique, Iara, Juliana de Abreu, Rubem** (em ordem alfabética para ninguém se sentir mais ou menos prestigiado). Entre os melhores momentos em que eu passei durante esses últimos 4 anos e alguns meses, vocês estiveram presentes. A **Luana Lima Merizi**, pela motivação dada (ou deveria dizer pelas broncas?) pela paciência e pelo carinho dado nessa etapa final.

Aos amigos do #trindade: **_Bill_, `Le`, ``Loira``, |-Freak-|, Barret, Lhotian, TrOcErO, TuttY-FruttY** (por ordem do Xchat, para ninguém se sentir mais ou menos prestigiado). Obrigado por serem meus amigos durante as madrugadas em claro, durante as festas de improviso, e pela força dada até aqui, pela preocupação com a

monografia, e principalmente, obrigado por terem me ajudado quando mais precisei de alguém que me escutasse (ou melhor, lesse) o que eu tinha para falar sobre um dos momentos mais difíceis da minha vida.

A **Carolina Juppe** pelo carinho, afeto, amor, atenção e paciência dada no início do curso. Obrigado por ter sido minha companheira nas conquistas iniciais da faculdade.

Ao **Prof. Dauro Rodrigues Redaelli** (*in memoriam*). Obrigado pela transmissão de conhecimentos naquelas “verdadeiras aulas” dadas entre 12h e às 13h nos corredores e no Hall do CSE durante os semestres iniciais do curso. Nesses “brainstorming contábeis” você me ensinou a gostar realmente da contabilidade. Agradeço também pelas doações feitas pelo senhor ao tão carente acervo da BU.

A todos aqueles (e há uma pessoa em especial que deve se sentir agradecida) que acharam que eu não conseguiria.

E a todos os outros que não tenham sido citados pontualmente aqui, mais que de alguma forma contribuiu para que fosse possível chegar aonde eu cheguei.

E **a todos** que tiveram paciência de ler os agradecimentos até o final.

DO MEU JEITO (My Way)

E agora, o final está perto
Então eu enfrento a cortina final
Meu amigo, vou dizer claramente
Vou contar minha história, da qual tenho certeza
Eu vivi uma vida cheia
Eu viajei por todas as estradas
Mas mais, muito mais que isto tudo
Eu fiz do meu jeito
Arrependimentos, eu tive poucos
Mas mesmo assim, muito poucos para mencionar
Eu fiz o que tive que fazer
E fiz tudo sem isenção
Eu planejei cada caminho
Cada passo cuidadoso ao longo da estrada
Mas mais, muito mais que isto tudo
Eu fiz do meu jeito
Sim, houve vezes, tenho certeza que você soube
Quando dei um passo maior do que podia
Mas passando por tudo isso, quando havia uma dúvida
Eu guardava para mim mesmo e suportava calado
Eu passei por tudo e fiquei de pé
E fiz do meu jeito
Eu amei, sorri e chorei
Meus tempos de fartura e minha parte nas perdas
E agora que as lágrimas estão acabando
Eu acho tudo tão divertido
Pensar que fiz aquilo tudo
E posso dizer - não timidamente
"Não, oh não, não eu,
Eu fiz do meu jeito".
Pois o que é um homem, o que ele tem?
Se não for ele mesmo, então não fez nada
Para dizer as coisas que ele sente verdadeiramente
E não as palavras de alguém que se ajoelha
A história mostra que suportei os murros da vida -
E fiz do meu jeito!

Paul Anka e Frank Sinatra (1969)

RESUMO

Cada vez mais, as organizações têm procurado formas de se diferenciar e de se manterem em continuidade, num mercado tão competitivo como nos dias de hoje. E nesse cenário que as ferramentas de auxílio a gestão ganham mais importância dentro de grandes corporações. E entre essas ferramentas, podemos ressaltar duas que vêm sendo usadas com muita frequência pelos tomadores de decisões: os centros de responsabilidade e o *benchmarking*. Os centros de responsabilidade visam, através da descentralização e da delegação de autoridade, criar uma estrutura mais ágil e com um tempo de resposta sobre as decisões tomada menor, resultando em uma empresa mais dinâmica e com maior capacidade de se adaptar as mudanças constantes que exige o mercado atual, através das varias formas que um centro de responsabilidade pode adotar (centro de receita, centro de despesa, centro de custos, centro de lucros e centro de investimentos). O *benchmarking*, por sua vez, tem como finalidade, através de pesquisa especifica, conhecer melhor como os concorrentes estão atuando, conhecer seus processos produtivos, e após essa etapa, adotar as melhores práticas encontras dentro da organização. Essas duas ferramentas aliadas, podem trazer grandes benefícios para a entidade que as adote. E a forma de reconhecer as melhorias obtidas com a adoção das duas ferramentas se torna necessária, para que a empresa possa ter uma correta noção do valor, em moeda de poder aquisitivo constante, que esta sendo agregado à entidade como um todo, desde que a melhoria que esteja se visando seja a otimização do resultado e não a busca por qualidade intrínseca do produto/serviço do centro de responsabilidade analisado .

Palavras-Chave: *Benchmarking*, centros de responsabilidade, Contabilidade gerencial.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES¹

ESQUEMAS²

Esquema 1 Nível de Descentralização	18
Esquema 2 – Níveis de Áreas e Centros de Responsabilidade	23
Esquema 3 - Evolução histórica do Benchmarking	41
Esquema 4 - Etapas do Benchmarking	49
Esquema 5 – Processo de Benchmarking	49
Esquema 6 - Representação Gráfica da Etapa de Análise do Benchmarking.....	57
Esquema 7 – Fluxograma da Etapa de Ação	61

¹ Nota de Revisão: **ABNT NBR14724:2002**, 4.1.11 Lista de Ilustrações: “*Elemento opcional que deve ser elaborado com a ordem apresentada no texto, com cada item designado por seu nome específico, acompanhado do respectivo número da página. Quando necessário, recomenda-se a elaboração de lista própria para cada tipo de ilustração (desenhos, esquemas, fluxogramas, fotografias, gráficos, mapas, organogramas, plantas, quadros, retratos e outros)*”. (Grifo nosso)

² ESQUEMA: 1) *figura que dá uma representação muito simplificada e funcional de um objeto, um movimento, um processo etc.; esboço*; 2) *descrição ou imagem mental restrita aos traços essenciais de um objeto, processo etc.; sinopse, plano, programa*; 3) *estrutura, esqueleto de algo*; 4) *resultado de um estudo que visa estabelecer normas, metas, cotas etc.; plano, planejamento, arranjo*. (Houaiss, 2002). (Grifo nosso)

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADROS³

Quadro 1 - Conceitos de Centros de Custos	29
Quadro 2 - Conseqüências da utilização do Benchmarking	38
Quadro 3 - Benchmarking Competitivo.....	43
Quadro 4- Controle da Etapa de Planejamento do Benchmarking	55
Quadro 5 - Controle da Etapa Análise do Benchmarking.....	58
Quadro 6 - Parametros de avaliação por tipos de centros.....	63
Quadro 7 – Variação obtida da diferença de desempenho por Centro	63
Quadro 8 – Controle de Comparação de Desempenho com a Empresa Base	66

³ **QUADRO:** 1) *disposição ordenada de fatos; resenha, relação; descrição, exposição;* 2) *reunião de objetos, cenas, paisagens que produzem impressão vívida e marcante;* 3) *nas matérias jornalísticas, páginas de livro etc., trecho, contendo texto, gráfico, foto, desenho, tabela etc., que se destaca emoldurado por uma cercadura; boxe;* 4) *qualquer tabela, mapa ou gráfico, ger. numerado, que ilustra um texto.* (Houaiss, 2002). (*Grifo nosso*).

SUMÁRIO

RESUMO	6
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	7
LISTA DE TABELAS	8
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Tema	11
1.2 Problema	12
1.3 Objetivos	12
1.4 Justificativa	13
1.5 Metodologia	14
1.6 Limitações	15
1.7 Organização do trabalho	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 Centros de Responsabilidades.....	17
2.1.1 Área de Responsabilidade e Centros de Responsabilidade:	21
2.1.2 Tipos de Centro de Responsabilidades	25
2.2 <i>Benchmarking</i>	35
2.2.1 Significado e Conceitos	35
2.2.2 Finalidades do <i>benchmarking</i> e onde aplicá-lo.....	36
2.2.3 Um Breve Histórico do <i>Benchmarking</i>	39
2.2.4 Tipos de Benchmarking	41
3 Aplicando o <i>Benchmarking</i> ao Centro de Responsabilidade	47
3.1 Etapas do Processo do <i>Benchmarking</i>	47
3.1.1 Planejamento.....	49
3.1.2 Análise	55
3.1.3 Integração.....	58
3.1.4 Ação	60
3.2 Mensurando o Resultado Obtido	62
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	67
REFERENCIAS.....	71

1 INTRODUÇÃO

As organizações têm procurado de alguma forma adotar práticas gerenciais que resultem em um melhor desempenho da empresa e, conseqüentemente, um maior retorno financeiro do capital investido.

Adotar tais práticas não é apenas uma questão de diferenciação entre os concorrentes, mas sim um ponto vital para que a entidade possa ter continuidade em um mercado tão competitivo como o dos dias atuais.

Em sua grande maioria, as práticas gerenciais, ao final de sua implementação, possuem objetivos variados, que podem variar entre a redução dos níveis de custos que a empresa esteja praticando no momento anterior a sua adoção, até o aumento na qualidade intrínseca do produto.

Com isso, podemos destacar que uma das finalidades das ferramentas de gerenciamento é reconhecer, analisar e controlar todos os processos que estejam direta e indiretamente ligadas não apenas com os custos, mas com todo e qualquer fato que venha a influenciar o resultado da organização, e que venham a ocorrer dentro da atividade fim da organização.

Um centro de responsabilidade é a divisão das atividades de uma organização e agrupadas de acordo com alguma característica em comum sob a orientação de um supervisor ou coordenador, cabendo a este tomar decisões rotineiras.

A adoção da prática de centros de responsabilidades possibilita que as decisões do “dia-a-dia” sejam tomadas com muito mais agilidade e rapidez, já que

com um encarregado estará responsável para tomar decisões de ordem comum, as quais não precisam da aprovação imediata da alta gerencia.

E numa visão mais voltada aos funcionários, aumenta sua motivação, pois com adoção de tal prática fica depositada neles uma maior parcela de confiança.

Nas empresas de médio e grande porte, controlar cada atividade se torna uma tarefa muito onerosa se não ocorrer uma descentralização da estrutura de tomadas de decisão que exista dentro de uma empresa. Com isso surge o conceito de centros de responsabilidade.

Nas microempresas e de pequeno porte, este controle encontra-se sob responsabilidade de uma pessoa, geralmente o dono do empreendimento, ou de um pequeno grupo de funcionários.

Outra prática usada pela alta gerência das empresas de maior porte, que auxilia na redução de custos, melhoria do desempenho e melhor qualidade da atividade e do produto, e que pode vir a complementar a técnica de centros de responsabilidade, é o *benchmarking*.

A prática do *benchmarking* consiste em, ao se reconhecer, analisar e controlar as atividades do centro de responsabilidade o qual deseja-se melhorar seu desempenho, compará-las com outros centros que possuam as mesmas atividades ou atividades muito semelhantes. Sejam estes exemplos vindos de outro centro de responsabilidade da própria empresa ou de uma empresa concorrente.

1.1 Tema

Tendo em vista que as organizações sempre estão em busca de opções que melhorem o desempenho de suas atividades de produção, para que acarrete em

redução de custos e conseqüentemente um melhor desempenho no mercado, o tema do presente trabalho são as ferramentas de gestão empresarial aplicadas na procura de maior competitividade.

1.2 Problema

Visto que toda implantação de ferramenta de gestão acarreta em desprendimento de recursos financeiros, de dedicação dos envolvidos (seja por parte dos que estão implantando, bem como por parte dos funcionários da organização que esteja sendo afastado de suas funções diárias), que a correta mensuração da melhoria obtida com a implantação de ferramentas se faz necessária para que os gestores possam elaborar uma correta avaliação sobre ela, formulou-se o seguinte problema:

Como mensurar o resultado do *benchmarking* aplicado em um centro de responsabilidade?

1.3 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é propor uma forma de mensurar a melhoria, no que se refere a resultado, obtido através do *benchmarking* dentro de um centro de responsabilidade.

Para alcançar este, espera-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Demonstrar a importância da adoção de ferramentas de gerenciamento;
- Discutir a aplicação do *benchmarking* em centros de responsabilidade, fazendo as adaptações necessárias a cada etapa;

- Evidenciar controles para possibilitar a comparação entre os processos adotados pela empresa em foco e os processos da empresa a qual se está buscando referenciar, e
- Elaborar planilhas de auxílio a mensuração do resultado obtido através do Benchmarking.

1.4 Justificativa

Não basta apenas querer reduzir os custos, ou buscar de alguma forma uma diferenciação das empresas concorrentes. A identificação das melhores ferramentas de gestão para que se alcancem tais objetivos se faz imprescindível. Isto porque toda implantação dessas ferramentas trás ônus a empresa, seja ele diretamente financeiro ou ter que disponibilizar funcionários para que possam aprender a utilizar a nova ferramenta.

Uma forma de reduzir estes ônus, é a adoção de soluções que já tenham sido testadas e adotadas por outras empresas, podendo ser empresas do mesmo conglomerado corporativo, empresas concorrentes ou mesmo entidades que procurem se ajudar mutuamente.

Com a adoção da prática do Benchmarking, muitos destes fatores podem estar cobertos, pois com a observação de exemplos de outras empresas ou mesmo outros centros de responsabilidade dentro da própria empresa, faria com que a empresa avaliasse os erros que possam ter acontecidos e tomar as providências para que não se incorra nas mesmas falhas.

1.5 Metodologia

O trabalho que ora se inicia tem o caráter de uma pesquisa introdutória, procurando trazer à tona um ponto ainda não discutido sobre o processo de *benchmarking*, quando da sua aplicação dentro da contabilidade (e a efetiva mensuração da melhoria obtida), e de relevância para o ramo da ciência contábil.

Tendo em vista que existem muitas formas de se conduzir uma pesquisa, e que a escolha do tipo de pesquisa tem influência direta no resultado, pretendemos fazer uma pesquisa qualitativa em relação ao tema proposto, pois sob o nosso ponto de vista, é a que melhor se enquadra, visto que, segundo Silva e Meneses (2001), este tipo de pesquisa “não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados”.

Será um estudo exploratório, onde se busca “proporcionar maior familiaridade com o problema com vista a torná-lo explícito ou construir hipóteses” no conceito de Gil (apud Silva e Meneses, 2001).

Referente à forma de proceder, este trabalho será baseado na pesquisa bibliográfica, que, de acordo com Carvalho (1994), é a atividade onde devem ser localizadas e consultadas fontes diversas de informações escritas, para coletar dados gerais ou específicos a respeito de determinado tema.

Com isso, pretende-se através de literatura pertinente ao tema, tais como revistas, jornais, livros, artigos publicados, apresentações feitas em eventos e elaboradas por profissionais da área, alcançar os objetivos estabelecidos para este trabalho.

1.6 Limitações

Esse Trabalho, por ser um estudo exploratório, e por isso mesmo, não pretende esgotar o assunto, possui algumas limitações para que seus objetivos (tanto o objetivo geral como os objetivos específicos) possam ser alcançados.

A primeira limitação é referente ao porte das empresas onde a mensuração deve ser feita. Entende-se que micro e pequenas empresas ou não têm uma segmentação do processo produtivo, ou a segmentação existente não comporta a o conceito de centros de responsabilidade. Por isso espera-se que os modelos de controle e mensuração aqui propostos seja melhores aplicados em empresas de médio e grande porte.

Outra limitação se refere à existência, ou não, de centros de responsabilidades dentro das organizações.

Temos como foco a aplicação do conceito de *benchmarking* em centros de responsabilidade, por isso entendemos que a etapa anterior à introdução do *benchmarking* já ocorreu. Essa etapa consiste em já ter havido a implantação dos centros de responsabilidades dentro da organização.

Ou seja, previamente já existia a cultura dos centros de responsabilidade ou essa cultura foi implantada recentemente para que fosse possível utilizar o *benchmarking*.

Não iremos discutir aqui o processo de implantação dos centros de responsabilidade em uma organização, visto que: a) já existe uma ampla literatura especializada nesta área, e com isso nos tornaríamos repetitivos; e b) não é o escopo deste trabalho propor tal discussão.

Mais uma limitação deste trabalho é não poder generalizar o sucesso da aplicação dos controles propostos, visto que se trata de um estudo exploratório, e que a metodologia de mensuração da melhoria obtida não foi levada a campo para testar sua aplicabilidade. Com isso não se pode sugerir a generalização dos resultados obtidos se os modelos propostos forem efetivamente aplicados.

1.7 Organização do trabalho

O presente trabalho está dividido em quatro tópicos distintos. O primeiro tópico é a introdução do mesmo, onde são apresentados: o Tema, Problema, Objetivos, geral e específicos, Justificativa, Metodologia e Limitações.

No tópico dois, é apresentada a Revisão Bibliográfica, abordando os dois principais temas deste trabalho: centros de responsabilidade e *benchmarking*. São apresentados conceitos fundamentais, principais características, etc.

No tópico três é aplicado o conceito de *benchmarking* ao do centro de responsabilidade, mostrando de forma sucinta as etapas para implantar o *benchmarking* em organizações com centros de responsabilidade já operando. Também é apresentada uma proposta de mensuração do resultado obtido com essa aplicação de conceitos.

No quarto e último tópico são apresentadas as observações e considerações finais do presente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente tópico tem como objetivo dar embasamento teórico à pesquisa feita. Por isso, pretende-se tratar sobre os pontos fundamentais dos conceitos envolvidos: Centros e Responsabilidade e Benchmarking. Irá se discutir sucintamente sobre cada um desses itens, dando seus conceitos e suas características principais.

2.1 Centros de Responsabilidades

Por consequência direta ao tamanho da empresa, do volume de negócios que sejam feitos, pelo montante auferido de receitas e pelo montante de custos e/ou despesas incorridos, e por demais características das grandes empresas, conforme Madeira (apud CRCSP, 1993, p.186)

tem exigido o aprimoramento da qualidade, precisão e confiabilidade no desempenho do processo operacional, de forma que garanta, e até amplie, a participação das empresas no mercado. A descentralização de suas atividades de administração e controle tornou-se fator fundamental.

Devido ao fato de que as empresas segmentarem muito sua cadeia de tomada de decisão (a pirâmide organizacional de tomada de decisão passa a ter muitos intermediários desde a base até o topo), fica muito difícil manter o controle de todas as atividades operacionais e administrativas sob a responsabilidade de alguns poucos administradores.

A descentralização torna-se necessária para que a empresa possa continuar operando normalmente, principalmente aquelas com grandes volumes de produção exigidos pelo mercado.

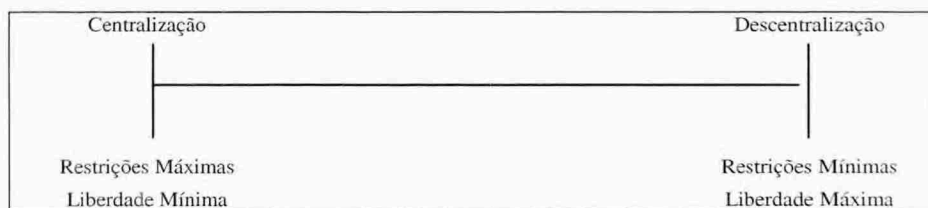
Corroborando com este pensamento, Ravena et al (apud CRCSP, 1993, p.196) afirmam que “à medida que a organização se expande, torna-se necessário criar mecanismos de controle mais eficientes, surgindo com maior intensidade a exigência de se atribuir responsabilidade”.

Manter toda a responsabilidade em funções centrais tornaria muito escasso o tempo da pessoa que ocupasse este cargo. A descentralização viria para ajudar a amenizar o fator limitante tempo.

A descentralização se relaciona diretamente, ao processo de tomada de decisão dentro de uma organização, dada a importância dentro da empresa, visto que segundo Madeira (apud CRCSP, 1993, p.186) “a descentralização física não é... suficiente”.

A adoção desta prática tem a finalidade de facilitar o processo decisório, fazendo com que as decisões de rotina dentro da empresa sejam tomadas mais próximas de onde realmente ocorrem os problemas.

Horngren (1986, p.218) define a descentralização como “a delegação da liberdade de tomar decisões. Quanto mais baixo o nível da organização em que haja liberdade, maior a descentralização”. O autor ainda exemplifica esta questão com o seguinte esquema:



Esquema 1 Nível de Descentralização

Fonte: Horngren (1986, p.218)

Para se alcançar um alto grau de descentralização dentro de uma entidade, é necessário que os gestores dela atribuam autoridade, e conseqüentemente deleguem responsabilidades, a funcionários.

Jucius e Chelender (apud PELEIAS, 1992, p.85) definem que “autoridade é o direito de fazer alguma coisa. Ela pode ser o direito de tomar decisões, de dar ordens e de requerer obediência, ou simplesmente o direito de desempenhar um trabalho que foi designado”.

Então, segundo Newman (apud PELEIAS, 1992), basicamente, quando o gestor esta delegando autoridade a algum funcionário, ele esta dando permissão para executar certos atos.

Peleias (1992) coloca três aspectos de abrangência da delegação de autoridade: 1) distribuição de encargos; 2) delegação de permissão; e 3) criação de obrigações.

Porém, essa delegação de autoridade, não é irrestrita. Os funcionários com autoridade delegada não operam sobre a mais completa liberdade, como exposto no esquema 1.

Dependendo da posição dentro do organograma da empresa, do controle que se deseja ter ou a importância que a atividade tenha dentro do processo produtivo, a alta gestão da organização delimitará a liberdade de tomada de decisão que o funcionário terá para resolver os problemas que por ventura venham a surgir.

É extremamente necessário que essa liberdade seja muito bem delimitada e que seja clara. O funcionário deve compreender muito bem toda a extensão de sua autoridade e de suas obrigações.

Esse é o primeiro passo para criar a cultura de descentralização dentro da empresa. Atkinson et al (2000, p.614) explanam alguns cuidados que se deve ter na hora da implantação da descentralização:

1. Devem ser dadas aos funcionários (e eles tem de aceitar) a autoridade e a responsabilidade para tomar decisões.
2. Os funcionários devem ter treinamento e habilidades para aceitar a responsabilidade da tomada de decisão.
3. A empresa deve ter um sistema para guiar e coordenar as atividades dos tomadores de decisão descentralizados.

Como toda prática administrativa, a descentralização trás tanto benefícios como pontos negativos para a organização como um todo. Horngren (1986, p.219) aponta os principais pontos positivos e negativos. Entre os benefícios da descentralização, cita os seguintes:

1. os administradores dos escalões inferiores conhecem melhor as condições locais, podendo, portanto, tomar decisões melhores que seus superiores;
2. os administradores adquirem a capacidade de tomar decisões e gozam de *status* mais elevado com a independência, ficando assim, mais motivados.

Como pontos negativos da descentralização, Horngren (1986, p.219) aponta os seguintes:

1. os administradores podem tomar decisões disfuncionais (a) concentrando-se na melhora do desempenho de sua própria subunidade às custas da organização ou (b) não estando cientes de todos os fatos que importam;
2. os administradores tendem a duplicar serviços centrais que poderiam ser menos caros quando centralizados (contabilidade, propaganda e pessoal, por exemplo); e
3. os custos da acumulação e do processamento de informações quase sempre aumentam.

Conforme Ravena et al (apud CRCSP, 1993, p.195)

a necessidade de informações mais precisas é fruto do próprio desenvolvimento das instituições, onde os administradores, de acordo com a evolução e crescimento das atividades, passam a delegar

responsabilidades e decisões, coordenando e controlando as atividades por intermédio de sistemas de controles.

Com a adoção da descentralização, surge a necessidade de se criar sistemas de controles que possibilitem acompanhar o desempenho que cada área descentralizada esteja obtendo, e, um dos principais sistemas de controle das atividades empresarias, é o que denominamos Centros de Responsabilidade.

2.1.1 Área de Responsabilidade e Centros de Responsabilidade:

Antes de expor o que venha ser centros de responsabilidades, é salutar fazer a ressalva dita por Ravena et al (apud CRCSP, 1993, p.197): “cabe esclarecer que não se deve confundir o conceito de centros de lucro... com o de descentralização”.

Centro de lucro, no contexto da citação pelo autor, é utilizado como sinônimo de centro de responsabilidade. Centro de lucro é uma das formas que pode assumir um centro de responsabilidade, como veremos mais adiante.

Glautier e Underdown (apud PELEIAS, 1992, p.96), de uma forma direta, dizem que “um centro de responsabilidade pode ser definido como um segmento da organização no qual um gestor individual é responsável (em sentido amplo), pelo desempenho do segmento”.

Anthony (1976, p.279) de forma semelhante, porém mais completa, coloca que

um *centro de responsabilidade* é simplesmente uma unidade de organização chefiada por uma pessoa responsável. O centro é responsável pelo desempenho de alguma função, que é seu *produto*, e pela aplicação de recursos, ou *insumos*, tão eficientemente quando possível no desempenho dessa função.

Sob um outro ponto de vista, Moura (apud PELEIAS, 1992, p.96), entende que:

A área de responsabilidade é uma unidade administrativa com atividades estabelecidas e com um responsável ao qual foram definidas funções, responsabilidades e autoridade compatível (...) é sumarizada a partir do primeiro nível de gerência até o nível geral da empresa, de acordo com um organograma. Visa propiciar a elaboração de análises de desempenho, incluindo receitas, custos e despesas, ativos gerenciados e retorno sobre os investimentos respectivos.

Os termos área e centro de responsabilidade, mesmo possuindo conceito muito próximos, possuem uma sutil diferença.

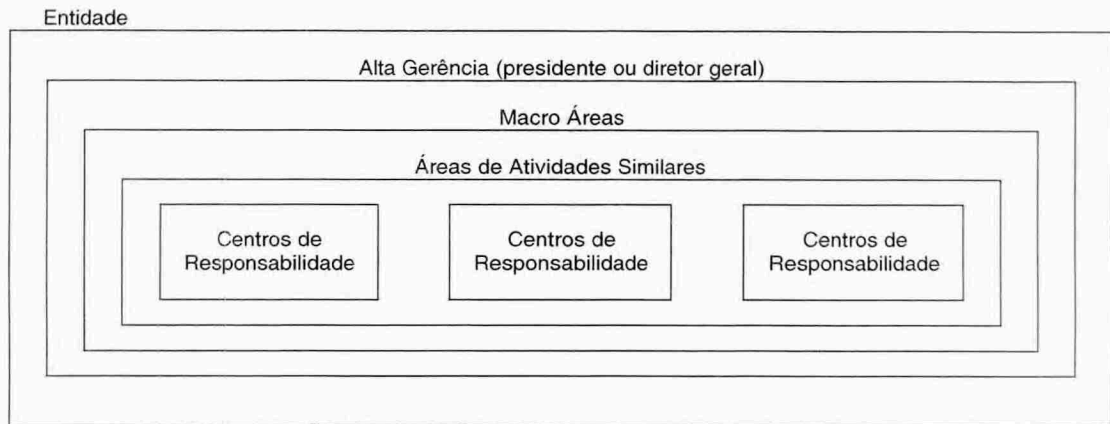
Pode-se ter como uma área de responsabilidade um setor da empresa que desenvolva diversas atividades, estando cada uma configurada como um centro de responsabilidade da grande área (Atkinson et al, 2000).

Uma área de responsabilidade pode englobar vários centros de responsabilidade, como por exemplo, a área de venda pode conter varias atividades tais como, cobrança, marketing, S.A.C, entre outros.

Horngren (1986, p.188) também tem a mesma visão, quando diz que as áreas de responsabilidades podem assumir diversas formas.

Podemos estabelecer, partindo do pensamento de Anthony (1976), dentro do organograma de uma empresa, que existem vários patamares de áreas de responsabilidades, desde o presidente ou diretor geral da organização, passando pelas diversas áreas existente, ou macro áreas (tais como a área de venda, área de produção, etc), depois as áreas de atividades similares e por fim o centro de responsabilidade.

Ressaltando que em cada fase há um responsável pela área de responsabilidade podemos entender a entidade, analisando exclusivamente áreas e centros de responsabilidades, conforme o esquema a seguir:



Esquema 2 – Níveis de Áreas e Centros de Responsabilidade
Fonte: Adaptado de Anthony (1976)

Estes centros têm, basicamente, duas funções distintas, dependendo do ponto de vista sob o qual se esteja analisando. Sob a ótica da contabilidade de custos, os centros de responsabilidades ajudam na identificação de custos e sua respectiva alocação aos produtos.

Sob a ótica da contabilidade gerencial funcionam como indicadores de desempenho na organização e auxiliam na localização e na busca de soluções de problemas relacionados a finanças e operações, que são exatamente as duas formas de medida de desempenho utilizadas para avaliação dos centros.

Para tal, se distinguem duas formas de controle: o controle operacional e o controle financeiro (Atkinson et al 2000). O controle operacional avalia os processos produtivos, satisfação dos clientes, a qualidade dos produtos, sua adequação tecnológicas, etc, e os transforma em informações que demonstrem o desempenho obtido pelo centro.

O controle financeiro por sua vez é voltado para a avaliação do centro através dos resultados monetários apresentados pelo seu respectivo responsável. Diretamente relacionado com um desempenho financeiro positivo, geralmente ocorre também um bom desempenho operacional.

Conseqüentemente, quando um centro não alcança o resultado operacional que era previsto (tendo um desempenho negativo) não apresentará o resultado financeiro esperado (um resultado financeiro maximizado). Porém a recíproca pode não ocorrer, uma vez que um resultado financeiro não favorável pode ser fruto de variáveis externas a empresa.

É fundamental que, para a adoção do centro de responsabilidade, o gestor, conforme Peleias (1992, p.97), “ter em mente que sua atividade não é soberana, mas uma das componentes do sistema empresa, o que pressupõe a necessidade de constante interação para a manutenção do equilíbrio interno do sistema”.

Partindo desse pressuposto, indiretamente exposto por Anthony (1976), de que todos os centros de responsabilidade formam um conjunto de engrenagens que operam de forma coesa e sincronizada, o fraco desempenho de um pode afetar, de alguma forma, o resultado do outro.

Por isso, o perfeito controle dos centros de responsabilidades, além de fornecerem informações úteis para os tomadores de decisão, seja para melhor controlar os custos ou para medir o desempenho, também auxiliará no melhor controle de todos os centros, de forma sistemática, e ajudando a perceber qual centro está interferindo, tanto negativamente como positivamente, no resultado obtido por outro.

2.1.2 Tipos de Centro de Responsabilidades

O controle financeiro pode ser facilmente obtido, visto que a adoção dos centros de responsabilidade, segundo a visão de Peleias (1992, p.97):

permite uma perfeita identificação dos custos e das receitas que estejam sob a responsabilidade de um gestor, independentemente de sua especialização, dando um efetivo suporte à delegação de autoridade para planejamento, execução e controle, além de propiciar a realização de programas de redução de custos de forma sistemática e racional, quando tais programas se fizerem necessários.

Este controle pode ser feito através dos valores referentes a custos, despesas, receitas, lucros, ou ainda, investimentos. Cada maneira de avaliar financeiramente uma área da empresa vai depender de suas características, e não só da empresa como um todo, mas sim, analisando-se cada setor independentemente.

Tradicionalmente, podemos segregar os centros de responsabilidade conforme a visão dos autores Horngren (1986), Peleias (1992), Atkinson et al (2000):

- Centros de custos;
- Centros de lucros;
- Centros de investimento.

Alguns autores ainda acrescentam mais dois tipos de centros: centro de receitas, na visão de Horngren (1986), e centro de despesas, mencionado por Anthony (1976) . A seguir, comentar-se-á sobre cada um desses tipos de centros.

2.1.2.1 Centro de Receitas

Para Horngren (1986, p.189), “em algumas situações, principalmente nas organizações sem fins lucrativos, a expressão *centro de receita* substitui *centro de*

lucro porque o lucro (tal como concebido comumente) não é a finalidade primordial da subunidade”.

Quando o responsável pelo centro tiver apenas autoridade sobre as vendas ou prestação de serviços, quando os custos ou despesas do centro não forem de sua alçada ou quando o centro não possuir a finalidade de buscar o lucro, poder-se-á denominá-lo como um centro de receita.

O responsável terá apenas autonomia para realizar ações que busquem a maximização das receitas em suas respectiva unidade. Essas ações podem envolver variáveis como, por exemplo, política de marketing, estratégia de atendimento de clientes, etc.

Com isso, a medida de desempenho do centro será a receita gerada num primeiro momento, e com o passar do tempo, será a variação da receita-padrão obtida, levando em consideração os fatores externos que possam influenciar essa variação, tanto positivamente como negativamente, tal como, por exemplo, a sazonalidade.

2.1.2.2 Centro de Despesas

Anthony (1976, p.279) afirma que:

Se o sistema de controle mede as despesas efetuadas por uma unidade da organização, mas não mede o valor monetário de sua produção, a unidade é um centro de despesa. Embora toda unidade da organização tenha uma produção (isto é, ela faz alguma coisa), em muitos casos não é exequível nem necessário medir esta produção em termos monetários.

O centro de despesa possui um conceito muito próximo ao do centro de custo. Eles apenas irão se diferenciar em função da sua ligação com a produção ou prestação de serviço da entidade onde está inserido.

As unidades que não estejam diretamente ligados à produção ou a prestação de serviço dentro da organização, mas que controlem os gastos ocorridos dentro dele é um centro de despesas.

Como dito por Anthony (1976), centros onde também é difícil medir o valor monetário da contribuição do “produto” interno dentro do resultado global da organização também são considerado um centro de despesa, visto que é mais fácil apenas calcular os gastos e manter o controle deles do que medir o seu desempenho através de outros indicadores.

2.1.2.3 Centros de Custos

Por envolver em seu bojo um fator de suma importância para a organização, os custos de fabricação ou da prestação de serviço, os centros de custo possuem dois conceitos diferentes, que vão depender de qual contabilidade irá se utilizar dele.

Sob a ótica da contabilidade de custos, levando em consideração o exposto por Horngren (1986, p.188) “quase sempre, os centros de custo são departamentos, mas, em alguns casos, um departamento pode ter vários centros de custo”.

Martins (2000, p.71) aduz que “Departamento é um centro de custos... nele são acumulados custos indiretos para posteriores alocação aos produtos (Departamentos de Produção) ou a outros Departamentos (Departamentos de Serviços)”.

Ainda ressalta Martins (2000, p.83) que “a departamentalização é obrigatória em custos para uma racional distribuição dos Custos Indiretos”.

Com isso fica evidente a noção que a contabilidade de custos tem dos centros de custo: é uma peça fundamental para a alocação dos custos indiretos de fabricação (bem como o devido reconhecimento dos custos diretos), tendo o seu foco apenas para a distribuição dos custos para os produtos ou serviços.

Não há uma grande preocupação em usar as informações obtidas dentro destes centros para o controle operacional ou financeiro na empresa, embora seja possível, uma vez que para a contabilidade de custos, um centro de custos não necessariamente está atrelado a um espaço físico ou sob a responsabilidade de algum funcionário. Para a contabilidade de custos, centros de custos pode ser um produto, um serviço ou uma atividade.

Já a contabilidade gerencial, sob o conceito de Atkinson et al (2000, P.618), entende que “os centros de custos são centros de responsabilidade, cujo gerente e outros funcionários controlam custos, mas não receitas ou nível de investimento”.

Ou seja, a contabilidade gerencial tem o foco voltado para o controle dos custos incorridos dentro do centro, sem se preocupar com os outros aspectos que são inerentes ao mesmo.

Mas entendemos que há uma grande diferença entre os dois conceitos, talvez não refletindo o que possa ocorrer no dia-a-dia de uma grande organização.

Por isso, neste trabalho, irar-se-á uma abordagem que mescle essas duas características, e englobe os dois objetivos de um centro de custo. Entende-se que um centro de custo, baseado no conceito de Horngren (1986), é a menor fração de atividade ou área de responsabilidade para o qual é feito a acumulação e o controle de custos que ocorram com o consentimento do responsável pelo centro.

Resumidamente pode-se apresentar que centros de custos são centros de responsabilidade onde o funcionário, devidamente autorizado, acumula e controla custos sem levar em consideração as etapas seguintes do processo produtivo, tais como a geração de receita, lucro ou retorno sobre investimento.

Pode-se visualizar os dois conceitos de centros de custo dentro deste quadro-resumo, bem como a abordagem adotada no presente trabalho:

	Contabilidade de Custos	Contabilidade Gerencial	Neste Trabalho
CONCEITOS	"Departamento é um Centro de Custos... nele são acumulados os Custos Indiretos para posteriormente alocação aos produtos (Departamento de Produção) ou a outros Departamentos (departamentos de Serviços)". MARTINS (2000, p.71).	"Os centros de custos são centros de responsabilidade, cujo gerente e outros funcionários controlam custos, mas não receitas ou nível de investimentos". Atkinson et al (2000, p.618).	Um Centro de Custo é o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para o qual se acumulam e controlam custos. adaptado de HORNGREN(1986)
OBJETIVOS	Acumulação de Custos	Controle de Custos	Acumulação e Controle de Custos

Quadro 1 - Conceitos de Centros de Custos
Fonte: Martins (2000), Atkinson et al (2000) e Horngren (1986)

Peleias (1992, p.101), tem a uma visão similar, de que os centros de custos servem tanto para a acumulação como para o controle de custos. Tanto é, que em suas recomendações para que se estabeleça um centro de custos, está explicitada tal visão, como pode ser visto a seguir:

Para que se possam estabelecer centros de custos para fins de acumulação de custos e avaliação de desempenho, devem ser atendidos os seguintes requisitos:

- segregação dos custos/despesas utilizáveis na operação do mesmo em seus componentes fixos e variáveis;
- identificação da existência (no caso de centros de custo produtivos e de serviços), de pontos de controle, os quais permitam a mensuração de sua produção e de seu esforço operacional, e a identificação dos beneficiários desta produção

O processo de acumulação de custos é relativamente fácil, bastando identificar adequadamente (tanto na mensuração quanto na tempestividade) os

gastos incorridos dentro do centro e posteriormente informar o superior do mesmo sobre os valores finais. Quanto ao controle e a respectiva avaliação do desempenho, Kaplan (apud PELEIAS, 1993, p.102) diz que:

Em geral, os gestores dos centros de custos não são responsáveis pelas variações nos níveis de atividades destes centros. Eles são repensáveis pela eficiência com a qual procuram atender demandas determinadas externamente a este centro (...) Os gestores dos centros de custos não determinam o preço de seus produtos, de tal forma, que não são responsáveis por receitas ou por lucros gerados por estes produtos (...) Para um centro de custo padrão, a eficiência é avaliada pela relação de insumos (entradas) e exsumos (saídas), ao passo que a eficácia é avaliada quando se verifica que o centro atendeu o plano de produção desejado a um nível especificado de qualidade e de oportunidade.

Esses custos podem ser avaliados com base em um orçamento pré-estabelecido, contendo já uma estimativa dos mesmos ou comparado os valores obtidos com números obtidos no mercado de atuação.

Há, porém, pontos negativos em se adotar o conceito de centros de custo dentro de uma organização. Peleias (1992, p.103) ressalta que existem três deficiências, no que tange a avaliação de desempenho pelo centro, a saber:

1. não permite identificar a parcela do resultado econômico gerado pela área de responsabilidade, quando esta exerce atividade econômica que agregue valor;
2. o gestor é avaliado somente como consumidor de recursos econômicos, e não como gerador de riqueza econômica;
3. em épocas de grande atividade econômica, pode-se ter a impressão de que o centro está "gastando demais" se produzir uma quantidade acima dos padrões tradicionais, mesmo que esta produção se reverta num resultado positivo para a empresa.

Atkinson et al (2000, p.614) ainda apresentam outro ponto a se levar em consideração na hora de avaliar desempenho dentro dos centros.

Muitas empresas cometem um engano ao avaliar um centro de custos somente pela sua habilidade em controlar e reduzir custos. (...) qualidade, tempo de resposta, habilidade para atender aos cronogramas de produção, motivação de funcionários, segurança dos funcionários e respeito pelos compromissos éticos e ambientais da empresa são outras medidas críticas de desempenho de um centro de custos.

Com isso percebe-se que não é aconselhável adotar uma política radical de redução de custos, quando para isso for necessário debilitar outros pontos da organização, como por exemplo, qualidade final do produto/serviço, bem estar dos funcionários, agressões ao seu meio ambiente, etc.

2.1.2.4 Centros de Lucros

Hornigren (1986, p.188) expõem que centro de lucro “é um segmento de uma empresa, comumente chamado de divisão, responsável tanto por receitas quando por despesas”. Iudícibus (1993, p.252) também tem uma visão muito próxima desta. Para ele centro de lucro “é um segmento da empresa, às vezes constituído por uma divisão, que é responsável não apenas por custos (centro de custo), mas também por receitas e, portanto, por resultados”.

Anthony (1976, p.280) entende que “se o desempenho de um centro de responsabilidade se mede em termos tanto da receita que obtém como do custo em que incorre, ele se denomina *centro de lucro*”. O autor ressalta também a diferença entre o conceito de receita para a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.

Na contabilidade financeira, que deve seguir rigorosamente os princípios contábeis geralmente aceitos e a legislação vigente no país, a receita só é considerada quando é realizada, ou seja, quando efetivamente houve a venda do produto ou a prestação de serviço e a receita é contabilmente auferida.

Conforme Anthony (1967, p.280) na contabilidade gerencial é “perfeitamente correto definir receita como valor da produção do centro, seja realizada ou não”. O mesmo autor exemplifica que a fábrica pode ser um centro de lucro e “vender” sua

produção ao departamento de vendas; ou o departamento de manutenção “vender” seus serviços aos demais setores.

Como não ocorre uma transação comercial verdadeira entre os setores de uma empresa, o valor do produto/serviço deve ser determinado através de um preço de transferência.

Preço de transferência seria a medida monetária da produção/prestação de serviço quando ocorrem transações intra-organizacionais. Com isso, haverá situações em que o preço de transferência será encarado como receita para um centro e como custo para o outro.

Por isso há um grande interesse dos responsáveis pelos centros em determinar esse preço de transferência, pois ele irá influenciar diretamente no resultado do respectivo centro e também sua avaliação como gestor do mesmo.

Existem varias formas de se obter o valor do preço de transferência. Cada maneira vai possuir vantagens e desvantagens para os centros envolvidos. Anthony (1976, p.280) simplifica o processo de obter o preço de transferência da seguinte forma:

Se existir um preço de mercado para produtos ou serviços comparáveis, poder-se-á usá-lo como preço de transferência. Na ausência de um preço de mercado, muitas vezes se forma o preço de transferência à base do custo mais uma margem de lucro. Neste caso, comumente há algum mecanismo para negociar o preço entre os dois departamentos envolvidos; de outra sorte, o departamento de produção poderia simplesmente transferir suas ineficiências ao departamento receptor na forma de custos mais altos.

Ravera et al (apud CRCSP, 1993, p.205), de forma complementar, diz que:

O preço de transferência correto depende das circunstancias econômicas da decisão, pois um preço de transferência pode ser adequado para atender a congruência de objetivos, mas poderá haver um outro que seja melhor para dar incentivos aos administradores. Além do mais, estes podem ser impróprios para fins fiscais ou outras necessidades externas da empresa.

Com o valor da “receita” definido pelo preço de transferência, confrontado com os custos incorridos, temos o lucro do centro, e conseqüentemente uma forma de avaliar o desempenho do responsável.

Peleias (1992, p.104) diz que usando a confrontação da receita com os custos “tem-se a efetiva condição de ‘atribuir’ e esse gestor alguma ‘nota’ por seu desempenho, além de que é possível identificar se sua postura é de ‘gestor da empresa’, ou somente de ‘especialista de sua área’” (*sic*).

Para a implantação de um centro de lucro Peleias (1992, p.104) estabelece alguns requisitos básicos, os quais devem ser atendidos:

- a adoção dos requisitos necessários para o estabelecimento de centros de custo (separação de custos em fixos e variáveis e identificação de pontos de controle da produção do centro);
- a adoção de preço de transferência para as fases do processo produtivo. No caso de uma empresa industrial, é necessário considerar-se desde a aquisição de matérias-primas, passando-se pela fase de obtenção de produtos intermediários, até a fase de obtenção do produto final e da venda deste para o cliente;
- a utilização de sistemas de acumulação de custos e de receitas, de conformidade com as características e necessidades do processo produtivo.

2.1.2.5 Centros de Investimentos

Com o passar do tempo, não apenas era esperado que os responsáveis por centro conseguissem obter lucro, mas também que fosse obtido um retorno sobre o capital investido nele.

Peleias (1992, p.106) entende que

o conceito de centro de investimento consiste na mesma subdivisão da empresa em unidades geradoras de lucros (já aplicada ao conceito de centros de lucro); porém, a esta subdivisão acrescenta-se uma medida do ativo ou do patrimônio disponível para o centro gerar resultados.

Esse conceito coincide com a opinião de Nasi e Junior (apud CRCSP, 1993, p.216) que ainda complementam dizendo que a avaliação do centro “é feita pela

capacidade de produzir ganhos proporcionalmente ao valor investido, como base em alguns conceitos que estabeleça esta relação”.

Iudícibus (1993, p.252) ressalta a importância deste conceito, colocando que “é o melhor conceito de *Centro*, pois o lucro deve ser relacionado com o que foi investido, a fim de obtermos a lucratividade relativa”.

Nasi e Junior (apud CRCSP, 1993, p.218) entendem que “os investimentos podem ser caracterizados como um aumento de bens de capital (próprio ou de terceiros) que tem por finalidade gerar lucros (receitas maiores que despesas) e com isto remunerar o montante aplicado”.

O conceito de centro de investimento na prática não é muito utilizado. Horngren (1986, p.189) mostra que em geral “usa-se, isto sim, o termo *centro de lucro*, indiscriminadamente, para descrever segmentos que tenham sempre responsabilidade por receitas e despesas, mas que possam ter ou não responsabilidade pelos investimentos correspondentes”.

Para se implantar um centro de investimento requer, além de todos os requisitos da implantação de um centro de lucro, a identificação do investimento realizado dentro de cada centro, conforme Peleias (1992, p.106) “de tal forma que seja possível medir a eficácia de sua utilização, e manter o acompanhamento destes ativos, para fins de planejamento e controle”.

O acompanhamento é necessário para evitar, ainda segundo Peleias (1992) que os gestores do centro adotem medidas imediatistas, ou seja, tentem num curto prazo de tempo alcançar o maior lucro e o maior retorno, sem um devido planejamento, o que a longo prazo poderia trazer retornos negativos para a empresa.

Essa busca pelo imediato retorno do investimento é apontado como uma das principais limitações do conceito de centro de investimentos. Howell e Soucy (apud PELEIAS, 1992, p.107), dizem que a segunda limitação que é mais freqüentemente apontada é “a base a custos históricos utilizada para mensurações contábeis, as quais durante períodos inflacionários não refletem o desempenho econômico”.

Porém, esta situação é facilmente contornada com a elaboração de demonstrativos contábeis com técnica apropriada que ajuste os saldos das contas levando em consideração a inflação do período analisado.

2.2 *Benchmarking*

2.2.1 Significado e Conceitos

O termo *benchmarking* (Bench, termo inglês para arbitrado, Marking, que significa marcado), de acordo com Watson (apud PIZZETTI, 1999, p.43) “originou-se da palavra *benchmark*⁴, que significa uma marca feita por agrimensor⁵, indicado um ponto em uma linha de nível, um padrão ou um ponto de referência”. Podemos dizer então que *benchmark* é um ponto ou padrão de referência para algo.

Camp (apud PIZZETTI, 1999, p.44), de uma forma simplificada propõe que *benchmarking* “é um processo positivo e pró-ativo por meio do qual uma empresa examina como outra realiza uma função específica a fim de melhorar uma similar”.

⁴ **Benchmark:** 1) marca de nível, marca comparativa, marca de referência. 2) teste de desempenho de um sistema. (MICHAELIS, 2001)

⁵ Segundo definição do **Novo Dicionário Aurélio**, Agrimensor (no sentido de medir) é um medidor de terras. No nosso entendimento esta especificação não se enquadra na citação, sendo mais correto entender que agrimensor é qualquer instrumento ou indivíduo que meça e forneça uma marca para ser utilizada como parâmetro.

Este conceito proposto por Camp (1997) deixa de contemplar um fator importante: não necessariamente é preciso buscar exemplos fora da entidade para podermos melhorar uma atividade.

Este exemplo pode vir de dentro da própria empresa, seja de um centro de responsabilidade, de uma filial e etc. Iremos discutir mais sobre este ponto quando tratarmos sobre o *benchmarking* interno.

Boxwell (1996, p.18) diz que “benchmarking é duas coisas: estabelecer metas usando padrões objetivos, externos e aprender de outros - aprender quanto e, talvez o que é mais importante, aprender como”.

Watson (1994, p.4) é mais completo em sua definição, colocando que:

Benchmarking é um processo sistemático e contínuo de medida; um processo para medir e comparar continuamente os processos empresariais de uma organização em relação a líderes de processos empresariais em qualquer lugar do mundo a fim de obter informações que podem ajudar a organização a agir para melhorar seu desempenho.

Spendolini (apud PIZZETTI, 1999, p.44) de forma bem similar conceitua *benchmarking* como sendo “um processo contínuo e sistemático para avaliar produtos, serviços e processos de trabalho de organizações que são reconhecidas como representantes das melhores práticas com a finalidade de melhoria organizacional”.

2.2.2 Finalidades do *benchmarking* e onde aplicá-lo

Para Camp (1997, p.14) a finalidade do *benchmarking* é “quebrar o paradigma da incapacidade de aprender com os outros”. Ele propõe a ruptura da idéia de que não podemos aprender com experiências que não sejam vividas pela organização

ou mesmo pelos indivíduos dessa organização. Ele ainda aponta outros pontos da finalidade do *benchmarking*.

O primeiro ponto se refere a analisar a operação. Toda organização que realiza o conceito de *benchmarking*, entra num processo de autoconhecimento devendo conhecer os pontos fracos e fortes dos processos produtivos, analisar os componentes de custo dos mesmos, dar atenção a reclamações de clientes, e após isso achar formas de reduzir erros e defeitos e aumentar o retorno do investimento.

Em segundo, é preciso conhecer os líderes da concorrência e do setor. O *benchmarking* é o processo de procurar o melhor dos melhores, e buscar saber que organização é referência em alguma atividade se torna um ponto fundamental para sua implantação.

Outro ponto é incorporar o melhor dos melhores. Nas palavras do próprio autor, “Aprender com os líderes, descobrir onde eles estão e para onde estão indo, aprender as melhores práticas dos líderes e por que elas funcionam e emular as melhores práticas” (CAMP ,1997, p.14).

O último ponto é ganhar superioridade. Após a busca pelo melhor dos melhores, tentar tornar-se o ponto de referência para as outras empresas que queira usar o *benchmarking* como uma ferramenta de vantagem competitiva.

Ainda para Camp (1997, p.14) “a adoção ou adaptação das melhores práticas permite a uma organização elevar o desempenho de seus produtos, serviços e processos de negócios para níveis de liderança”.

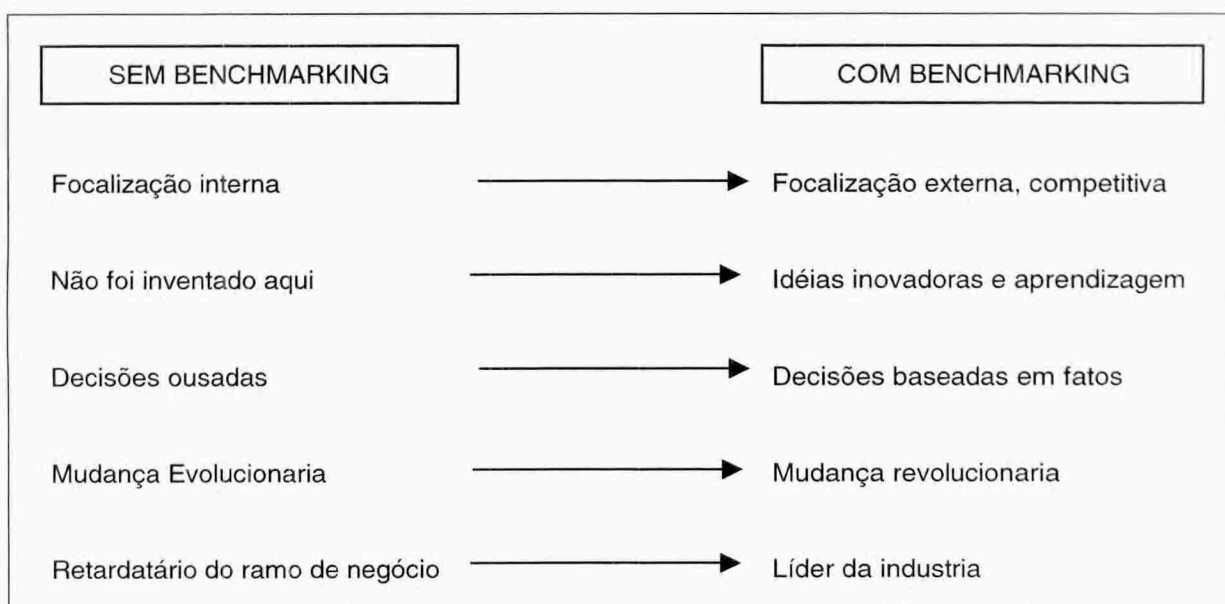
Após a identificação e a devida compreensão das melhores práticas, espera-se que com a sua adoção o desempenho ou melhoria na qualidade atinja marcas melhores do que ocorriam antes.

Nos produtos e serviços irá determinar quais características e funções que os clientes desejam devem ser levadas em consideração dentro do planejamento e desenvolvimento de novos produtos/serviços.

Com os processos empresariais, Camp (1997) expõem que, o *benchmarking* vai ocasionar a melhoria e reengenharia dos processos da empresa, e também tentar criar uma cultura de continua melhoria na qualidade dos produtos/serviços que serão postos para a aprovação dos clientes e que essa melhoria reflita nas metas e objetivos da organização.

Por fim, junto a medidas de desempenho, o *benchmarking* irá influenciar as medidas de avaliação que norteiam a empresa.

O *benchmarking*, como mencionado anteriormente, tem a finalidade de quebrar paradigmas. Boxwell (1996, p.16) apresenta um quadro com um resumo das mudanças que podem ocorrer com a utilização do *benchmarking*, como segue abaixo.



Quadro 2 - Conseqüências da utilização do Benchmarking
Fonte: Boxwell (1996, p.16)

2.2.3 Um Breve Histórico do *Benchmarking*

Watson (1994) em sua obra traça um histórico do *benchmarking*, o qual será resumido e apresentado a seguir

. No final do século XIX, as pesquisas e trabalhos do renomado Frederick Taylor sobre a aplicação do método científico de empresa estimulou a comparação de processos de trabalho dentro de organizações.

Durante a Segunda Guerra Mundial, tornou-se prática comum no mundo empresarial à comparação entre si, a fim de estabelecer padrões para pagamentos, cargas de trabalho, segurança, higiene e outros no âmbito empresarial.

Após esse período, por volta dos anos 50, os produtos norte-americanos entraram com grande facilidade no mercado japonês. Estes produtos iam de chicletes e refrigerantes, até automóveis.

Com isso, surgem os primeiros supermercados nos padrões norte-americanos dentro do Japão. Logo esse tipo de estabelecimento comercial tornou-se comum naquele país, devido à inclinação por imitação a qual os japoneses demonstram.

Com isso surge a primeira geração do *benchmarking*, que pode ser descrita como uma engenharia reversa orientada para o produto ou análise competitiva do produto. Nesse primeiro momento, o *benchmarking* era feito comparando características, funcionalidade e desempenho de produtos com produtos e serviços semelhantes de concorrentes.

No período de 1976 a 1986, surge o caso mais famoso de *benchmarking*, feito pela Xerox, dando o início à segunda geração, o *benchmarking* competitivo. Ficou caracterizado pela extrapolação das comparações voltadas para o produto para incluir comparações de processos com os concorrentes.

Watson (1994, p.9) expõe o fato que

precisando compreender que processos seus concorrentes estavam utilizando para entregar seus produtos com mais eficiência, a Xerox desenvolveu essa capacidade após constatar que os custos de produção de seus produtos se igualavam aos preços de venda de seus concorrentes.

O início da terceira geração de *benchmarking*, denominado como *benchmarking* de processo, confunde-se com o fim da segunda. É apontado que essa geração ocorreu durante os anos de 1982 a 1988, quando gestores reconheceram que poderiam aprender com empresas de áreas diferentes da área de atuação da suas empresas.

Isso se deve ao fato que empresas concorrentes possuem limites para poderem compartilhar informações entre si, limites esses impostos por restrições empresariais.

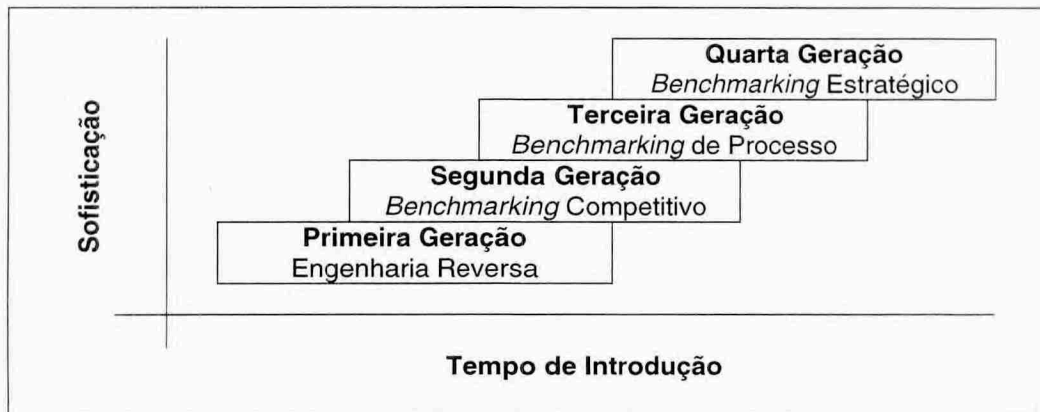
Estas informações compartilhadas entre entidades não concorrentes são muito mais detalhadas e elucidativas, pois não há restrições que possam dificultar o processo do *benchmarking*.

A busca deixou de ser o melhor processo entre os concorrentes para ser à busca do melhor processo de qualquer organização, independente da área de atuação dela.

A quarta geração, descrita como *benchmarking* estratégico, é definido por Watson (1994, p.10) como “um processo sistemático para avaliar alternativas implementar estratégias e melhorar o desempenho compreendendo e adaptando estratégias bem sucedidas de parceiros externos que participam de uma aliança empresarial continua”.

Difere do *benchmarking* de processo pela intenção e pelo nível de troca de informações entre empresas parceiras.

Adaptado de Watson (1994, p.8) pode-se exemplificar essas quatro gerações através do esquema a baixo:



Esquema 3 - Evolução histórica do Benchmarking

Fonte: Adaptado de Watson (1994, p.8)

2.2.4 Tipos de Benchmarking

Segue uma descrição dos principais tipos de *benchmarking* que podem ser utilizados dentro das organizações:

2.2.4.2 Benchmarking Interno

O *benchmarking* interno é uma forma de *benchmarking* que grandes organizações se utilizam para identificar entre todas as atividades e práticas dentro da empresa as que se sobressaem, as que são melhores, e depois passar esse conhecimento para outros grupos da organização (seja filiais, divisões ou centros de responsabilidades).

Os estudos do *benchmarking* interno, segundo Watson (1994, p.103), “comparam operações semelhantes em unidades diferentes e, tipicamente, fornecem a informação mais detalhada sobre potencial de aperfeiçoamento de processo, porque as barreiras para cooperação interempresas não estão presentes”.

Spendolini (apud PIZZETTI, 1999, p.51) mostra que “muitas organizações são capazes de conseguir ganhos imediatos, identificando suas melhores práticas internas de negocio, e depois transferindo aquelas informações para outras partes da organização”.

Para Pizzetti (1999, p.51) as vantagens de se adotar esse tipo de *benchmarking* são os seguintes:

- maior facilidade em se obter parcerias;
- custos mais baixos;
- valorização pessoal interna;
- encoraja os funcionários a se comunicarem além das barreiras organizacionais;
- proporciona à equipe de *benchmarking* maiores subsídios a oferecer para os gerentes das empresas-alvo externas quando a contatarem a fim de tratar da cooperação ou colaboração num estudo

É apontada, por Watson (1994), como principal desvantagem do *benchmarking* interno o fato de que todas as práticas desempenhadas pelos funcionários da empresa estarão impregnadas com os mesmos paradigmas organizacionais, sendo que muitas vezes, o aprimoramento exigido ultrapassa a capacidade das pessoas envolvidas.

2.2.4.2 *Benchmarking* Competitivo

O objetivo do *benchmarking* competitivo é identificar informações específicas sobre os produtos, processos e resultados de negócios dos concorrentes e depois comparar com aquelas mesmas informações da própria organização.

É o tipo mais difícil de *benchmarking*, na visão de Camp (1997), visto que as empresas concorrentes não estão dispostas a liberar informações preciosas que lhes garante posição de destaque dentro do mercado de atuação.

Benchmarking competitivo consiste em medir suas atividades, processos, produtos ou serviços em relação com os do concorrente e melhorá-los de forma que seja, no fim do processo, ou a melhor do segmento, ou em ultimo caso, melhores do que o concorrente analisado.

Boxwell (1996, p.32) mostra um quadro sobre *benchmarking* competitivo que elucida em muito este tópico.

Benchmarking Competitivo	
<u>Sua Organização</u>	<u>Seus Concorrentes</u>
<ul style="list-style-type: none"> - <i>O que</i> você está fazendo. - <i>Como</i> você está fazendo. - <i>Quão Bem</i> você está fazendo. 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>O que</i> eles estão fazendo. - <i>Como</i> eles estão fazendo. - <i>Quão Bem</i> eles estão fazendo
Resultado: Ampliado o conhecimento de sua organização	Resultado: Ampliado o conhecimento de seus concorrentes

Quadro 3 - Benchmarking Competitivo
 Fonte: Boxwell (1996, p.32)

Mesmo que a prática do concorrente da organização não seja melhor que a da empresa analisada, ela pode conter alguma sistemática que para a sua organização é desconhecida.

Watson (1994) entende que, essa nova prática pode trazer *insights* (idéias) para novas práticas dentro da sua empresa, fazendo o gestor ter uma nova perspectiva de todo o processo produtivo.

Pizzetti (1999) cita como vantagens desse *benchmarking*: as organizações que são alvo do *benchmarking* usam práticas tecnológicas e de negócios idênticas; a identificação de quaisquer similaridades torna-se uma possível vantagem competitiva.

Como desvantagem Pizzetti (1999) aponta duas com mais frequência: a dificuldade em coletar dados para se usar no processo de *benchmarking* e as questões éticas envolvidas.

2.2.4.3 Benchmarking Funcional ou Genérico

Este tipo de *benchmarking* é o mais abrangente de todos, segundo Watson (1994). Envolve a identificação de produtos, serviços e processos de trabalho de organizações que podem ou não ser seus concorrentes.

Não há uma limitação de fazer a pesquisa em empresas do mesmo setor, porque o objetivo do *benchmarking* funcional é procurar a organização que tenha criado a reputação de excelência na área que esteja sobre alvo do processo de *benchmarking*.

Segundo Watson (apud PIZZETTI, 1999, p.54) “a palavra funcional é usada porque o *benchmarking* neste nível quase sempre envolve atividades específicas de negócio dentro de determinada área funcional”.

Conforme Spendolini (apud PIZZETTI, 1999, p.54) “A palavra genérico sugere, sem uma marca, o que é consistente com a idéia de que esse tipo de *benchmarking* focaliza-se em processos de trabalho excelentes, e não nas práticas de negócios de uma organização ou indústria em particular”.

Um bom exemplo deste tipo de *benchmarking* é dado por Pinto (1993, p.37):

Ilustrando melhor o que foi dito, pode-se citar como exemplo, o caso da IBM americana, que deparou-se com inúmeras reclamações de seus clientes quanto à dificuldade de entender os manuais de informações de seus produtos no que se referia à operacionalidade dos mesmos. Após uma análise dos manuais, constatou-se que o problema devia-se a erros de tradução. A solução foi utilizar *Benchmarking*. Na procura de empresas

líderes na atividade de tradução, a IBM chegou à editora McGraw-Hill, uma das maiores editoras dos Estados Unidos e famosa pelo lançamento simultâneo de livros em diversos países do mundo. Uma equipe da empresa foi à editora, conheceu detalhes e reformulou suas atividades de tradução.

Não existe uma regra sobre esse tipo de *benchmarking*, porém, segundo Pinto (1993), é comum haver uma combinação para que a empresa que forneça as informações receba algo em troca de todo o conhecimento que é passado sem restrições para a empresa que faz a pesquisa.

Spendolini (apud PIZZETTI, 1999, p.50) aponta uma série de vantagens em adotar esse tipo de *benchmarking*, tais como: alto potencial para descobrir práticas inovadoras, tecnologias/práticas de fácil transferência, desenvolvimento de redes de contatos profissionais, acesso a bancos de dados relevantes e resultados estimulantes.

Aponta também algumas desvantagens: dificuldade na transferência de práticas para ambientes diferentes, algumas informações não podem ser transferidas e consome bastante tempo.

2.2.5 Críticas Comuns ao Benchmarking

Boxwell (1996) aponta que comumente são feitas três críticas ao processo de *benchmarking*: Espionagem Industrial, Arremedo e “não foi inventado aqui”.

Segundo Boxwell (1996), muitos acusam que o processo de *benchmarking* nada mais é do que uma espionagem industrial. Por espionagem entendemos que é um roubo de informações sigilosas de uma empresa. O *benchmarking* não rouba informações, mas sim capta informações através de todos os meios legítimos possíveis para aprender sobre o concorrente. E não só isso, o *benchmarking* busca

qualquer empresa que seja referência para poder aprender e melhorar as práticas internas da organização.

E mesmo quando há coleta de dados entre empresas concorrentes, essa pode ser feita de forma cooperativa, com ambas as entidades fornecendo informações relevantes.

Outra crítica é que o *benchmarking* nada mais é do que uma cópia. O processo de *benchmarking* antes de tudo tem que passar pela etapa de autoconhecimento, aprender sobre si mesmo para depois aprender sobre a concorrência.

A copia é muito difícil, visto que existem muitas diferenças entre as empresas. Ocorre sim uma adaptação e *insight* sobre novas formas de se executarem atividades produtivas.

Muitos funcionários, e até mesmo gestores, possuem certa repulsa em aceitar coisas que não foram produto de criação da própria organização. Uma certa arrogância por acharem que o que não foi inventado dentro da empresa não serve para eles, que são diferentes na execução de processos.

Porém, empresas que não tomam conhecimento do que ocorre a seu redor, correm o sério risco de ficarem estagnadas e com isso não conseguirem sobreviver num mercado tão competitivo como o de hoje.

3 Aplicando o *Benchmarking* ao Centro de Responsabilidade

Neste tópico será mostrado as etapas da aplicação do *benchmarking* dentro das organizações, fazendo-se as adaptações, quando necessário, para enquadrar esse processo dentro do conceito de centro de responsabilidade. E ao final, será discutida a forma de mensurar a melhoria obtida com o *benchmarking* aplicado.

3.1 Etapas do Processo do *Benchmarking*

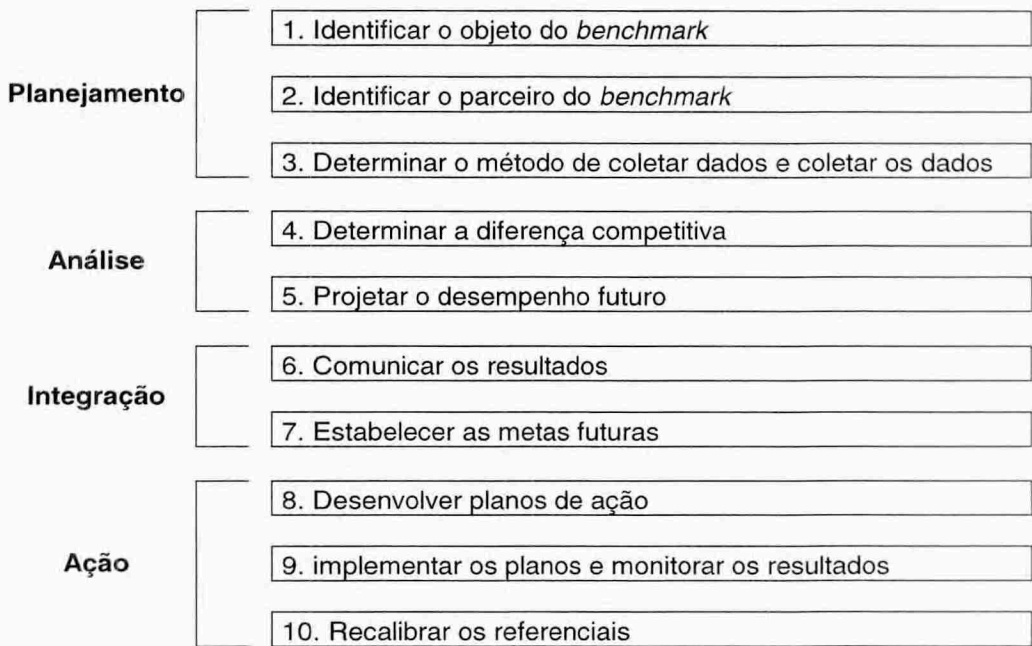
Não há uma maneira 100% correta de se aplicar o *benchmarking*, nem uma forma padrão que seja eficazmente aplicada a todas as organizações. Isso se deve até mesmo pela própria característica do *benchmarking*, vez que, o processo deve ser adaptado à realidade da empresa que esteja usando esta ferramenta para obter uma vantagem competitiva.

O método de conduzir o *benchmarking* ou a profundidade que este terá, irá depender dos recursos dos quais a empresa dispuser ou dos objetivos que eleger.

Os principais fatores que vão ter influencia direta sobre as etapas do processo são os recursos financeiros que serão destinados à sua execução, o numero e a natureza das áreas ou das operações que constituem “problemas” a serem resolvidos, os prazos fixados para término do processo e a maior ou menor disponibilidade de fontes de informação (esse ultimo esta ligado diretamente ao tipo de *benchmarking* que irá ser adotado).

Pode-se dividir, basicamente, em 4 etapas o processo de *benchmarking*: Planejamento, Análise, Integração e Ação. Cada etapa dessas possui subdivisões.

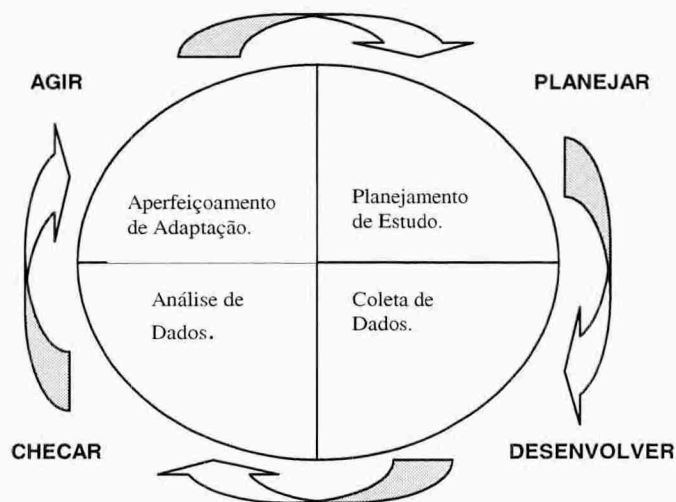
Essa divisão é baseada no caso da Xerox, o caso mais famoso de *benchmarking* e considerado pelos autores pesquisados como sendo um dos casos mais marcantes, e é proposta por Camp (1997, p.18). Segue um esquema das etapas:



Esquema 4 - Etapas do Benchmarking
Fonte: Adaptado de Camp (1997, p.18)

O processo do *benchmarking* não é estático, e sim um processo em constante dinâmica. Ao final de cada ciclo do *benchmarking* deve ocorrer a retro-alimentação do sistema, conforme Camp (1997) demonstra em sua obra.

A busca pelo aprimoramento, pela liderança do mercado ou pela melhor prática deve ser pensada desde o início e mantida durante todo o processo. Watson (1994, p.74) entende isso, e de forma gráfica demonstra isso com muita clareza:



Esquema 5 – Processo de Benchmarking
 Fonte: Watson (1994, p.74)

Cada etapa possui características distintas e, ao final de cada uma, pode ser gerado um controle para ou ajudar na próxima fase do *benchmarking* ou ajudar a mensurar o resultado obtido.

Por isso é importante ressaltar que cada etapa deve ser cumprida, nenhuma pode ser “saltada”. Para Camp,(1997), saltar uma etapa pode significar o comprometimento de todo o processo de *benchmarking*.

A seguir irá se falar da cada uma dessas etapas separadamente e já fazendo a aplicação diretamente aos centros de responsabilidade.

3.1.1 Planejamento

É a etapa inicial do *benchmarking* e é aqui que começa a se estruturar o processo de *benchmarking*.

Quando é apresentada a idéia do *benchmarking*, conforme Boxwell (1996), algumas pessoas acham que este processo terá sucesso apenas aplicando o bom senso durante uma seqüência rigorosa de eventos. É possível que o bom senso funcione em várias empresas. No entanto, o planejamento é uma etapa introspectiva que requer um grande esforço dos participantes para alcançar os objetivos desta empreitada.

O resultado obtido com o planejamento é o que irá capacitar a empresa a avaliar corretamente a direção que se deseja dar ao *benchmarking*, bem como possível enfoque externo que este possa tomar.

É preciso ter em mente o que se pretende alcançar com este processo: se for a melhoria do parâmetro de avaliação do centro de responsabilidade ou se será a qualidade do produto resultante da atividade do centro. Neste trabalho não será tratado a busca pela qualidade, apenas a busca pela melhoria do parâmetro de avaliação.

É de se esperar que a organização tenha recursos limitados para executar o *benchmarking*. Logo, melhor alocar estes recursos e necessário definir qual a atividade que deve ser escolhida, ou seja, escolher qual a atividade que, se sofrer o processo do *benchmarking*, irá trazer maior benefício para a entidade como um todo.

Com isso partimos para a primeira pergunta que deve ser respondida durante esta etapa: o que deve ser *benchmarked* (sofrer o processo de *benchmarking*).

Para este trabalho, entendemos que o que deve ser *benchmarked* é algum centro de responsabilidade que não esteja atingindo as metas estabelecidas.

Camp (1997), propõem um roteiro, de certa forma pré – estabelecido para a etapa de planejamento. Segue uma explanação sobre os principais tópicos deste roteiro.

Para que possa ocorrer o *benchmarking*, é necessário criar uma estrutura e controles que facilitem o processo, e a primeira providencia é formar a equipe que irá chefiar todas as atividades.

Os indivíduos que irão compor essa equipe devem ser identificados entre o grupo de funcionários da empresa e, de preferência, essa equipe deve conter pelo menos uma pessoa da área operacional, o responsável pelo centro em questão e uma pessoa que seja uma referência em *benchmarking*.

Talvez contratar uma pessoa desse gabarito seja por demais oneroso para a organização (isso irá depender do porte da empresa), por isso uma boa alternativa para essa questão seria escolher um funcionário e enviá-lo a cursos e palestrar sobre o assunto.

Depois de identificada essa equipe, deverá ser programada efetivamente o estudo do *benchmarking*. O líder da equipe de estudos deve ser capaz de atribuir a todos, funções específicas e determinar datas para que essas datas serem concluídas.

Boxwell (1996, p.67) coloca que “o líder da equipe de *benchmarking* deve ter a responsabilidade de levar todos os seus membros à conclusão de suas tarefas nas datas estabelecidas”. Nesta parte também deve ocorrer o estudo completo sobre a atividade escolhida como alvo do *benchmarking*.

Para Camp (1997) a contribuição dos funcionários do centro de responsabilidade fica evidente nessa hora. O perfeito entendimento das atividades

está intimamente ligado com o senso de colaboração que o líder da equipe conseguir criar junto a toda a equipe.

Com a contribuição de todos, deve ser descrita a atividade que é executada dentro do centro de responsabilidade, de forma que possa ser entendido por todos que participem do estudo.

É aconselhável junto com essa descrição, criar um fluxograma da atividade produtiva do centro de responsabilidade, para que a visualização da mesma seja mais fácil a todos.

Com o perfeito entendimento da atividade produtiva dos centros de responsabilidade, e de acordo com a característica do mesmo, devemos estipular um Fator-chave para ser mensurado e posteriormente comparado. De acordo com cada tipo de centro já visto neste trabalho (no tópico 2) esses fatores-chave podem ser facilmente identificados.

O Centro de Despesa tem como fator-chave a redução de despesas como ponto de medida; o Centro de Receita por sua vez tem o Aumento da Receita como medida de desempenho a ser analisada e assim sucessivamente com os Centros de Custo, Lucro e de Investimentos.

Chega o momento de definir quem será a o setor-alvo (no caso de se optar por um *benchmarking* interno) ou a empresa base a ser analisada. Para isso Camp (1997) sugeriu que seja elaborada uma lista com possíveis empresas, ou setores, que poderão servir como parâmetro.

Boxwell (1996, p.72) indica que há quatro grupos de empresas que devemos considerar na hora de escolher as candidatas:

- 1) Atuais concorrentes diretos do setor;

- 2) Concorrentes latentes, inclusive aqueles de seu setor, mas que se encontram atualmente em seu mercado (isto é, fabricantes japoneses de automóveis no mercado de ônibus americano) ou aqueles que não se encontram absolutamente em seu setor, mas que poderiam entrar;
- 3) Os melhores grupos do setor de dentro de sua própria organização;
- 4) As melhores empresas do setor de outros setores.

A busca por empresas é um dos pontos fundamentais para que o processo seja executado com sucesso.

Obter uma lista de empresa que sejam relevantes e de fácil acessibilidade torna o processo mais fácil à tarefa seguinte, que é a definição de como será coletado os dados e a efetiva coleta de dados.

Empresas que não estejam dispostas a colaborar com a organização ou que por motivos de segredo empresarial não possam nos informar sobre suas praticas devem ser , segundo Camp (1997), descartadas já no principio da criação do rol de entidades que possam contribuir para o *benchmarking*.

Uma boa forma de encontrar nomes de empresas para a lista seria: procurar em publicações especializadas organizações que recebam destaques, buscar informações em congressos especializados em *benchmarking*, informar-se junto a associações de empresas que pratiquem o *benchmarking*, entre outras formas. Watson (1994) apresenta que, contratação de um especialista em pesquisas também pode ser levado em consideração.

Com o rol de empresas em mãos, deve-se definir de que forma serão coletados os dados. E essa coleta é dividida em duas etapas: a coleta interna de dados e a coleta externa.

Segundo Watson (1994, p.80) esse fase consiste basicamente em responder a duas perguntas: “Como NÓS o fazemos?” e “como ELES o fazem?”.

Watson (1994) ainda define que coleta de dados interna consiste em, já tendo em mãos a descrição da atividade produtiva, coletar todos os dados referentes a ela e organizá-los de forma a poder ser comparada com os dados coletados da empresa base, e a coleta de dados externa seria, após identificar a empresa base, fazer a pesquisa junto a elas em relação à atividade produtiva que queira se pesquisar.

Essa coleta de dados pode ser feita através de informações publicadas; através de parceria com outras empresas; através de terceiros, na forma de empresas especializadas em coletas de dados; entre outros métodos existentes.

Na visão de Camp (1997) É recomendado criar questionários para serem respondidos ao longo da pesquisa. Esse questionário deve ser elaborado pela equipe responsável pelo *benchmarking*, e deve conter perguntas que essa equipe considere de suma importância para o perfeito entendimento da atividade da empresa base.

Ao final dessa fase acaba a fase de planejamento do *benchmarking*. A partir de então, um controle rigoroso se faz necessário, para que não ocorra falhas no processo.

Camp (1997, p.156) propõe uma ficha de controle para essa etapa, a qual criamos adaptações para se enquadrar ao escopo deste trabalho.

Centro de Responsabilidade	Responsável Pelo Centro	Tipo de Centro
Datas	Identificação da Equipe de Estudo	Líder:
Início do Estudo:		
Término do Estudo:		
Tipo de Benchmarking	Objetivo do Benchmarking	Empresa(S) Base(S)
Descrição da Atividade Produtiva (como NÓS o fazemos)		
Melhores Práticas Encontradas (como ELES o fazem)		

Quadro 4- Controle da Etapa de Planejamento do Benchmarking
 Fonte: Adaptado de Camp (1997, p.156)

A utilização de meios eletrônicos e magnéticos para a elaboração desse controle, além de ser mais prático, é mais vantajosa para toda a equipe da pesquisa, visto que fica mais fácil para todos terem conhecimento das etapas e prazos em que se encontra o projeto.

3.1.2 Análise

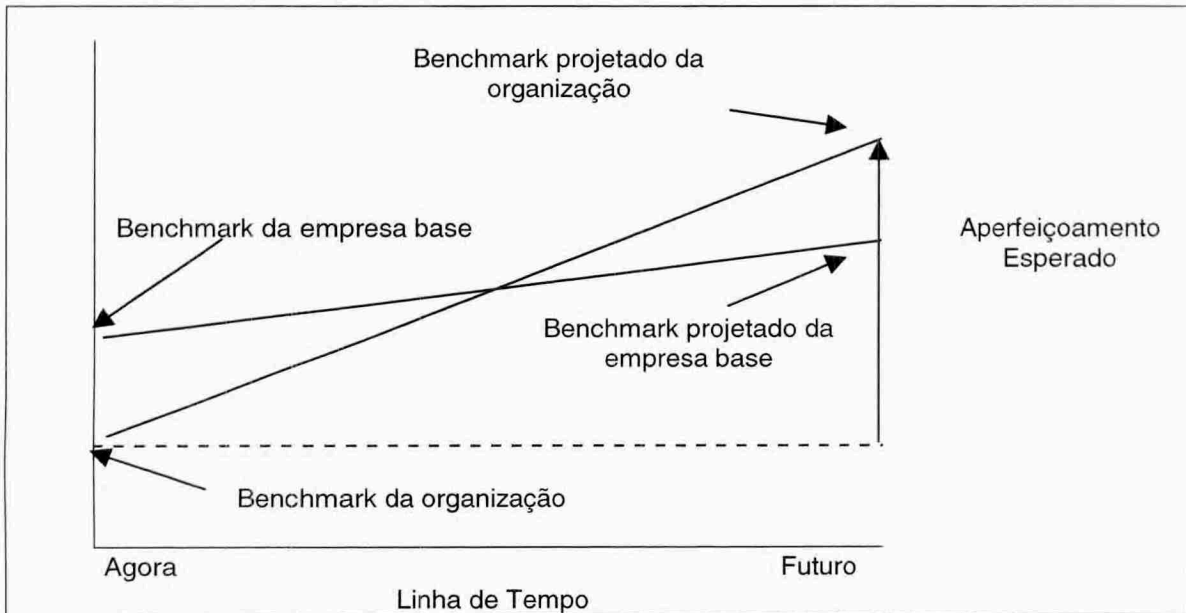
Nessa etapa ocorre à análise de todos os dados envolvidos na pesquisa, e posteriormente, são mensurados os *benchmarks* (tanto da organização quanto da empresa base) e colocados em uma escala de valor e comparados.

Mas mesmo aqui, a idéia do “*como*” ainda supera a idéia do “*quanto*”, como Boxwell (1996, p.118) bem ressalta: “Se há um ponto importante sobre a análise de dados que você deve lembrar-se é o de que responder à pergunta ‘*Como?*’ *freqüentemente é mais valioso para seus esforços de benchmarking do que responder à pergunta ‘Quanto?’*”.

É importante lembrar que, dependendo do tipo de *benchmarking* adotado, talvez não seja possível saber o resultado quantitativo (*quanto?*) obtido com as práticas adotadas pela empresa base, mas com mais facilidade é possível saber o funcionamento operacional da atividade produtiva (*como?*).

Pode-se apresentar essa etapa num plano cartesiano. No eixo vertical de valores, é marcado tanto o *benchmark* da organização quanto o da empresa base. É de se esperar que o valor da empresa base seja maior do que o valor obtido pela organização.

No eixo horizontal, eixo do tempo, projeta-se os *benchmark* esperados. Aqui já é esperado que o *benchmark* da organização seja maior do que o esperado pela empresa base. A diferença entre o *benchmark* de hoje com o do futuro é o aperfeiçoamento que é esperado obter com o processo de *benchmarking*.



Esquema 6 - Representação Gráfica da Etapa de Análise do Benchmarking
 Fonte: Adaptado de Boxwell (1996, p.75)

Watson (1994, p.84), ainda apresenta as atividades específicas desta fase:

- Organizar e apresentar graficamente os dados para a identificação das diferenças de desempenho.
- Normalizar desempenho em relação a uma base de medida comum.
- Comparar desempenho atual em relação a benchmark.
- Identificar diferenças de desempenho e determinar suas causas-raiz.
- Projetar o desempenho três a cinco anos no futuro.
- Desenvolver estudos de caso de “melhores práticas”.
- Isolar capacitadores de processo que esse correlacionam a aperfeiçoamentos de processo.
- Avaliar a natureza dos capacitadores de processo a fim de determinar sua adaptabilidade em relação à cultura da empresa.

Propõem-se, para esse fim, uma forma simples de controlar essa etapa, criando uma tabela, onde constem as seguintes informações: fatores-chave analisados, o desempenho da organização, desempenho da empresa base, diferença verificada, desempenho futuro esperado pelas duas entidades e a diferença entre esse desempenho. Como exemplificado no seguinte quadro:

A	B	C	D		E	F	G	
Fatores-chave	Desempenho da Organização	Desempenho da Empresa Base	Diferença de Desempenhos (C-B)		Desempenho Futuro esperado pela Organização	Desempenho Futuro Esperado pela Empresa Base	Diferença de Desempenhos (C-B)	
			Valor	%			Valor	%

Quadro 5 - Controle da Etapa Análise do Benchmarking

3.1.3 Integração

Camp (1997) divide essa etapa em duas partes: comunicar os resultados obtidos e estabelecer metas futuras. A primeira parte irá influenciar diretamente a segunda, por isso devemos dar atenção a ela.

Para Camp (1997), a comunicação dos resultados para a equipe envolvida no estudo do projeto deve ser feita com total atenção, zelo e de forma mais didática possível. Deve haver uma total compreensão por parte dela de todos os dados levantados até agora, pois apenas assim que a equipe poderá ter uma visão geral do processo de *benchmarking*.

Deve haver o entendimento dos motivos que originam as diferenças entre os *benchmarks* das empresas, ou como denominado por Watson (1994), as causas-raiz.

Os membros da equipe de estudo que fazem parte do setor operacional da empresa darão uma grande contribuição neste momento. São eles que fornecerão

informações sobre as diferenças técnicas e operacionais entre as práticas da entidade e as melhores práticas encontradas na pesquisa.

Para isso Camp (1997, p.117) define algumas diretrizes para que a informação seja divulgada:

- Leve o nível de detalhe para baixo o suficiente para expor passos importantes, mas alto bastante para que a equipe não se envolva com minúcias.
- Mantenha um equilíbrio dos detalhes entre os passos do processo.
- Dimensione cada passo para que seja suficientemente pequeno para realizar uma análise de custo.

Com as informações dos funcionários operacionais é que se podem estabelecer as metas futuras. As metas devem ajudar a organização a atingir o aperfeiçoamento esperado pelo processo de *benchmarking*.

Camp (1997) comenta que essas metas vão sofrer ajustes devido ao resultado obtido na pesquisa. Cada meta deve ser estudada de forma detalhada com a participação de todos, considerando as informações disponíveis para sua possível implantação.

Metas exageradas ou que não levem em consideração as diferenças entre a organização e a empresa base, podem invalidar todo o processo feito até aqui. Watson (1994, p.85) é pontual nesta questão, entendendo que “a negligencia... tornará o estudo inútil... Só através da seleção adequada de metas e da implantação do que quer que seja necessária para atingir as metas determinadas, uma empresa pode ser estimulada em relação à mudança”.

3.1.4 Ação

É nessa etapa que são efetivamente implantadas as melhores práticas encontradas, começando pelo desenvolvimento de um plano de melhoria. O desenvolvimento de um plano deve ser feito pensando em visar atingir ou ultrapassar a concorrência ou para fortalecer uma liderança já alcançada.

O plano deve levar em consideração as limitações de recursos que a organização possa ter. Em geral, o que mais frequentemente encontramos nas empresas, conforme Boxwell (1996, p.127), são as limitações financeiras, limitações humanas e limitações de tempo.

As limitações financeiras, como já fica claro, estão relacionadas à disponibilidade de recursos financeiros para implantar as mudanças desejadas. Talvez a prática a ser implantada seja viável operacionalmente, mas vai esbarrar na viabilidade financeira.

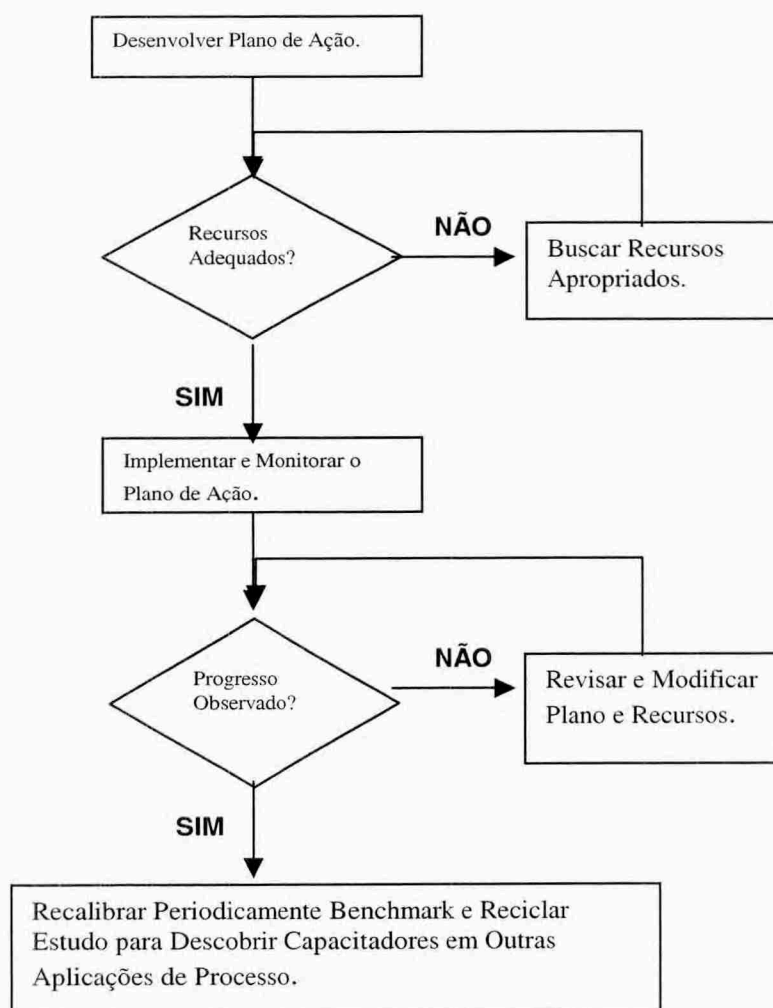
As limitações humanas são os recursos humanos da entidade: “aqueles que podem realmente influenciar e promover a mudança – frequentemente são tão escassos quanto os recursos financeiros”. (BOXWELL 1996, p.129).

As limitações de tempo são iguais a todas as empresas. Segundo Boxwell (1996) o tempo em geral, sempre está contra as metas e prazos estabelecidos. Considerando que uma empresa tenha recursos financeiros e humanos disponíveis, em geral, o tempo sempre será o fator chave para se preocupar, tendo com isso que se criar uma lista de prioridades nas tarefas de mudanças a serem realizadas.

Boxwell (1996, p.135) indica quais as atividades que devem ser feitas durante a etapa de ação do *benchmarking*:

- Ações Detalhadas, incluindo: Prazos finais e marcos de referência, responsabilidade pelas metas estabelecidas que foram identificadas por gerentes, Metas de desempenho que sejam mensuráveis;
- Revisões de progresso programadas em incrementos suficientemente grandes para que os resultados sejam vistos, mas pequenos o bastante para que as pessoas não se esqueçam da tarefa que tem em mãos;
- Recompensas pela implantação bem-sucedida, vinculadas a alvos de desempenho;
- Planos de contingência e ações corretivas na eventualidade de as coisas saírem erradas;
- Planos para redimensionamento periódico, que são uma necessidade competitiva no mundo atual, quando um número cada maior de empresas se volta para o benchmarking para melhorar suas posições competitivas.

Watson (1994, p.89) identificou um fluxograma da etapa de ação, que leva em consideração as atividades abordadas por Boxwell.



Esquema 7 – Fluxograma da Etapa de Ação

Fonte: Adaptado de Watson (1994, p.89)

3.2 Mensurando o Resultado Obtido

Para a continuação desse trabalho, considera-se que o processo de *benchmarking* foi implantado com sucesso no centro de responsabilidade que motivou esse empreendimento, e que foram claramente percebidas melhorias na atividade produtiva.

Como podemos mensurar essa melhoria atingida pelo centro de responsabilidade? O que se segue é uma proposta para responder a esta questão.

O primeiro passo é conhecer o novo *benchmark* alcançado pelo centro. Se esse valor estiver ligado à qualidade intrínseca do produto/serviço, seria necessário fazer uma pesquisa para reconhecer se, externamente à organização, a qualidade observada pelos funcionários também é percebida pelos consumidores/tomadores de serviços.

Como a qualidade é um dos componentes subjetivos do produto/serviço, sua mensuração é mais difícil, pois sua percepção difere de indivíduo para indivíduo.

Uma forma de mensurar essa melhoria seria, ao final do período, avaliar a diferença no resultado operacional antes e depois da adoção do *benchmarking*. Mesmo assim, não seria muito objetivo, pois como separar com certeza o quanto do aumento no resultado operacional foi motivado pela melhoria na qualidade, do que foi motivado pelo marketing, pelo setor de vendas e outros.

Mas se a melhoria tiver reflexos nos parâmetros de avaliação dos centros, a mensuração se torna mais fácil, tendo em vista que o resultado fica mais evidente e pode ser obtido dentro do próprio centro de responsabilidade.

Para compreender cada centro em relação ao seu parâmetro de avaliação, criou-se um resumo dos tipos de centros com seus respectivos parâmetros e as condições para que eles sofram melhorias

Tipo de Centro	Parâmetro de Avaliação	Interpretação	Melhoria
Receita	Receita Auferida	Quanto Maior Melhor	Aumento do Nível de Receita
Despesa	Despesa Incorrida	Quanto Menor Melhor	Redução no Nível de Despesa
Custo	Custos Incorridos	Quanto Menor Melhor	Redução no Nível de Custos
Lucro	Lucro Obtido	Quanto Maior Melhor	Aumento do Nível de Receita Mantendo-se o Mesmo Patamar de Custos; Redução dos Custos Mantendo-se o Mesmo Patamar de Receitas; Aumento das Receitas em Conjunto com a Redução das Despesas
Investimento	Índice de Retorno Sobre o Investimento	Quanto Maior Melhor	Aumento do Lucro Obtido, e conseqüentemente o Aumento do Índice específico

Quadro 6 - Parâmetros de avaliação por tipos de centros

As informações para construir-se essa planilha são obtidas dentro da fase de monitoramento dos resultados, na etapa de Ação do *benchmarking*. Com esses dados em mãos, temos que traçar um paralelo entre o que ocorria dentro de cada centro e o novo resultado obtido a partir do processo de *benchmarking*.

A diferença numérica (visto que os dois campos estarão numa mesma escala de valor) pode ser facilmente comparada. Elaboramos um quadro, onde deve se colocar o tipo de centro analisado, os resultados obtidos após o *benchmarking*, reduzido o valor do resultado antes do *benchmarking*. A variação encontrada pode ser um indicativo da melhoria obtida.

A	B	C	D
Tipo de Centro	Resultado Depois o <i>Benchmarking</i>	Resultado Antes do <i>Benchmarking</i>	Variação Obtida (B-C)

Quadro 7 – Variação obtida da diferença de desempenho por Centro

Porém temos que levar em consideração os seguintes fatos: economias com cenário inflacionário, recursos financeiros gastos durante a implantação das melhores práticas e o período de retorno esperado com esses gastos.

O primeiro fato deve ser contornado por técnica de correção monetária apropriada. Mesmo sendo as empresas proibidas de corrigirem monetariamente suas demonstrações por força de lei em nosso país, nada impede que demonstrativos contábeis gerenciais levem em conta esse fato já esperado.

O fato de haver sido gastos recursos financeiros para serem implantadas as melhorias, deve ser analisado com mais atenção.

É de se esperar, levando em consideração os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que esses valores gastos sejam ativados, para serem confrontados com sua concomitante receita. Neste momento, os gastos se tornam despesas e nos trazem o resultado operacional do período.

Mas como estamos analisando o resultado, no nível operacional mais baixo, dos centros de responsabilidades, devemos confrontar o resultado do centro junto com esses valores ativados, valores esses que também devem ser corrigidos monetariamente por técnica adequada.

Diretamente relacionado a esse fato, o período de retorno esperado por esses investimentos (com matérias, treinamentos, compra de maquinário, e etc.) devem ser apropriados periodicamente ao resultado do centro, ou respeitando a competência de todo o período, confrontado uma única vez com o resultado de todo o período de retorno.

Ou seja, devemos deduzir da melhoria obtida os gastos feitos para que elas ocorressem, respeitando a competência durante todo o período apropriando uma única vez, ou apropriando periodicamente (geralmente mensalmente) junto com o resultado obtido.

A formula a seguir ajuda na melhor compreensão:

$$MMO = (Rdc - Rac) - Gfc$$

Onde:

MMO = Mensuração da Melhoria Obtida

Rdc = Resultado Depois do *benchmarking* Corrigido

Rac = Resultado Antes do *benchmarking* Corrigido

Gfc = Gastos Feitos Corrigidos

Ou podemos levar isso ao período (i.e.: mensalmente)

$$MMOp = (Rdcp - Racp) - (Gfc / P)$$

Onde:

MMOp = Mensuração da Melhoria Obtida no Período

Rdcp = Resultado Depois do *benchmarking* Corrigido do Período

Racp = Resultado Antes do *benchmarking* Corrigido do Período

Gfc = Gastos Feitos Corrigidos

P = Período

O valor obtido pode ser utilizado para avaliar se as melhorias estão ocorrendo como o esperado, se o processo do *benchmarking* foi um bom investimento, ou até mesmo como uma ferramenta para indicar se a nova prática deve ser mantida, revista, ou recusada de todo.

Isso pode ser feito comparando os valores mensurados, com os valores obtidos da empresa base, já que o *benchmarking* é um processo contínuo, e a troca de informações ainda deve estar ocorrendo entre a ela e a organização.

Uma forma que se propõem para fazer esse controle é adaptar a fórmula mencionada no quadro a seguir da forma especificada:

A	B	C	D	E	F	G
Tipo de Centro	Resultado Após o Benchmarking Corrigido	Resultado Antes do Benchmarking Corrigido	Gastos Feitos Corrigidos	Melhoria Obtida (B-C-D)	Marca da Empresa Base	Manter; Reestruturar; Rejeitar

Quadro 8 – Controle de Comparação de Desempenho com a Empresa Base

Durante a fase de planejamento, deve ter sido traçado um parâmetro para que ocorra esse controle.

Para exemplificar este ponto, pode-se sugerir quer: durante a etapa de planejamento ficou estabelecido que se o resultado da organização fosse, percentualmente, maior que 1,1 em relação à empresa base, a prática seria mantida, se os ficasse entre 1,1 e 1, a organização reestruturaria novamente a nova prática, e se o valor ficasse abaixo de 1 ou que se o valor da melhoria obtido fosse negativo a nova prática seria rejeitada.

Mas isso é claro, levando em consideração ao porte, características e peculiaridades da empresa base.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Cada vez mais as organizações se encontram pressionadas pelo mercado a buscarem uma vantagem competitiva que as diferenciem das concorrentes e possam se manter em continuidade. Uma forma de buscar essa vantagem competitiva foi apresentada neste trabalho: aplicar o *benchmarking* os centros de responsabilidade de uma organização.

O presente trabalho se mostrou valido, pois conseguiu-se atingir o objetivo geral. Foi proposta uma equação onde se possa medir a melhoria obtida com a aplicação do *benchmarking*. Equação essa que se espera ser capaz de trazer uma informação útil e em tempo hábil para que os gestores da empresa possam tomar as decisões que acharem adequadas.

Os objetivos específicos também foram alcançados. Com a revisão bibliográfica pode-se mostrar a importância de se adotar ferramentas de gerenciamento nas organizações. Pois estas auxiliam os gestores de forma a tornarem suas tomadas de decisões mais precisas e no momento mais correto.

Foi discutindo as etapas da aplicação do *benchmarking*, com a devida discussão sobre a necessidade de adaptar cada uma delas para que o processo pudesse ser aplicado a centros de responsabilidade. Foram propostos também controles para facilitar a aplicação do processo de *benchmarking*, bem como planilhas que possam ajudar a analisar e acompanhar cada etapa da implantação do mesmo.

Recomenda-se aplicar essas planilhas de controle, bem como a equação proposta em empresas que queiram, através do *benchmarking*, buscar uma vantagem competitiva sobre a concorrência.

Recomenda-se também, como já exposto no presente, que todo o processo seja acompanhado por profissionais capacitados e que se tome cuidado com as proporções das empresas analisadas.

Outra recomendação é que haja o envolvimento de profissionais com visão gerencial e sistêmica de processos. O completo entendimento de todo o processo, bem como seus reflexos na organização, e conseqüentemente no patrimônio da mesma, não apenas irá auxiliar a equipe do *benchmarking*, como também ajudará para que os reflexos negativos que possam ocorrer sejam minimizados.

E por fim, recomenda-se que os profissionais da área contábil, tanto contadores quanto técnicos contábeis, ampliem seus conhecimentos de *benchmarking* e outras técnicas e estratégias de gestão. Com o mercado cada vez mais exigente em relação à qualificação profissional, saber uma grande gama dessas técnicas, não só irá assegurar um possível emprego, como também uma posição de destaque dentro da organização que o contratar.

REFERENCIAS

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**: Uma introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1976.

ATKINSON, Athony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BOXWELL, Robert Jr. **Vantagem competitiva através do Benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 1996. 255p.

CAMP, Robert C. **Benchmarking dos Processos de Negócios**: Descobrimos e Implementando as Melhores Práticas. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997. 365p.

CARVALHO, Maria Cecília M. et al. **Construindo o Saber**. São Paulo: Papirus, 1994.

CRCSP, Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso de Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1986.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Eletrônico Houaiss**. Direção Geral de José Jardim de Barros Jr. São Paulo: Objetiva, 2002.

IOB – INFORMAÇÕES OBJETIVAS (TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS) **Noções de benchmarking**. São Paulo, Ano XXXVI, n. 15, p 7-11, 3ª semana de março de 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1989.

LINCOLLIN, S. PRICE, A. O que os livros de benchmarking não dizem. **HSM Management**, São Paulo, v.1, n.3, p.70-74, jul./ago. 1997.

LEO, R.J. Uma estratégia pós-benchmarking. **HSM Management**, São Paulo, v.1, n.3, p.74-76, jul./ago. 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MICHAELIS. **Dicionário Bilíngüe Eletrônico Michaelis**. São Paulo: UOL, 2001.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de Desempenho**: Um enfoque de gestão econômica. São Paulo: USP, 1992. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade de São Paulo, 1992.

PINTO, Lúcia Regina de Moura. **Modelo para o Planejamento da Competitividade de Pequenas Empresas**. Florianópolis: UFSC, 1993. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, 1993.

PIZZETTI, Joselito. **O Uso do *Benchmarking* para o Diagnóstico Setorial**: O caso da Cerâmica Estrutural do Sul de Santa Catarina Referida a Portugal. Florianópolis: UFSC, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

SILVA, Edna Lúcia da. MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

WATSON, Gregory H. **Benchmarking Estratégico**. São Paulo: Makron Books, 1994.

ZAIRI, M. O verdadeiro significado da competição. **HSM Management**, São Paulo, v.1, n.3, p.86-94, jul./ago. 1997.